



Ajuntament
de Barcelona

CONSELL TRIBUTARI

MEMÒRIA 2014

CONSELL TRIBUTARI

MEMÒRIA 2014



Ajuntament
de Barcelona

Composició del Consell Tributari

President

José Antonio Pérez i Torrente

Vicepresident

Joaquim Bisbal i Méndez

Vocals

Martín Pagonabarraga i Garro

Rafael Entrena i Cuesta

Emilio Álvarez i Pérez

Maria Mercè Castillo i Solsona

Secretari

Fernando Frias i Valle

Funcionaris adscrits

Joan Maria Vidal Tió

M. Àngels Figuls Herrero

M. Teresa Lopezosa Alcañiz

José Manuel Sánchez Paradela

Pròleg

Per primer cop tinc l'oportunitat com a alcaldessa de presentar-vos la Memòria del Consell Tributari de Barcelona, institució de reconegut prestigi avalat per la solvència, independència i professionalitat dels seus membres i que converteixen el Consell en una referència obligada en el món dels tributs locals.

Justament pel reconeixement de la important tasca desenvolupada pel Consell Tributari, la Hisenda municipal incorpora i assumeix com a propis els criteris expressats pel Consell en els seus dictàmens. D'aquesta manera, gairebé un 81% dels 456 dictàmens elaborats el 2014 han estat coincidents amb la proposta de resolució, estimatòria o no, de l'Ajuntament. El sentit dels dictàmens del Consell Tributari ha estat, descartats els no admesos (10%), en un 55% desestimatoris i en un 35% estimatoris o estimatoris en part.

L'any 2014 ha mantingut la tendència, ja apuntada l'any anterior, per la qual es produeix un increment significatiu dels recursos tramitats en matèria de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (plusvàlues), a causa d'incrementos de valor cadastral, però no del valor de mercat a l'hora de vendre un immoble. Aquests recursos representen pràcticament la meitat de tots els tramitats pel Consell Tributari. En un menor nivell, destaca la tendència a l'alça dels recursos tramitats en els casos de l'IBI, l'IAE i dels preus públics per recollida de residus comercials.

També voldria destacar i valorar que el Consell Tributari no només es dedica a resoldre recursos plantejats, sinó que també realitza una funció d'assessorament i de control de l'activitat tributària de l'Ajuntament a través de l'elaboració d'informes i dictàmens, com és el cas del Projecte d'ordenances fiscals, o a través de la seva participació activa en la coordinació de les actuacions tributàries dels diferents districtes.

Per a l'equip de govern de l'Ajuntament de Barcelona, el Consell Tributari té un paper fonamental per assolir els objectius de millora en la gestió de la hisenda pública, d'equitat basada en una millor justícia tributària i de transparència de gestió.

Ada Colau
Alcaldessa de Barcelona

Sumari

I.- Introducció	7
II. Les ordenances fiscals vistes a través de les reclamacions	9
Ordenança fiscal núm. 1.1.	
Impost sobre béns immobles	9
1.- Subjecte passiu	9
1.1.- Expropiació forçosa	
1.2.- El canvi de titularitat, una vegada meritat l'impost no es produeix fins l'exercici següent	9
1.3.- La petició de devolució correspon al titular	10
1.4.- Dret de tanteig. Perquè el comprador adquireixi la propietat és imprescindible l'entrega de la cosa venuda	10
1.5.- Resolució del cadastre en execució de sentència. La determinació del subjecte passiu no forma part de les competències de l'Ajuntament	11
2.- Exempcions	12
2.1.- Requisits per obtenir l'exempció en l'IBI de conformitat amb la Llei 42/2002	12
2.2.- L'arrendament dels béns d'una fundació a entitats mercantils que realitzen explotacions econòmiques, no modifica la condició no lucrativa de l'entitat	12
2.3.- Residència militar no exempta de l'IB	14
2.4.- No estan exempts de l'IBI tots els béns titularitat de l'Estat adscrits al Ministeri de Defensa	14
2.5.- Improcedència d'exempció: Constitució de dret de superfície a favor de la Generalitat i cedit per aquesta a un tercer	14
3.- Pagament	15
3.1.- El mes d'agost és hàbil	15
3.2.- Interessos de demora	15
4.- Prescripció	15
4.1.- Interrupció per procediment de constrenyiment. Inexistència de caducitat	15
5.- Recursos	16
5.1.- Recurs de revisió. Inadmissibilitat, per basar-se en error de fet que s'exclou dels motius taxats per recórrer en revisió	16
5.2.- Possibilitat excepcional d'admetre recurs contra el requeriment d'informació per a l'embargament. Interpretació àmplia dels motius d'impugnació de la diligència d'embargament	16
Ordenança fiscal núm. 1.2.	
Impost sobre vehicles de tracció mecànica	17
1.- No subjecció	17
2.- Notificacions i prescripció	17

Ordenança fiscal núm. 1.3.	
Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	19
1.- Subjecció a l'impost	19
1.1.- Meritació	20
1.2.- Disminució de valor	21
1.3.- Operacions societàries regulades al Capítol VIII del Títol VII de la Llei de l'impost sobre societats	21
2.- Subjecte passiu	22
2.1.- Pacte sobre pagament de l'impost	22
2.2.- Retracte legal	22
2.3.- Subhasta judicial	22
2.4.- Reducció de capital amb adjudicació de finca a un soci	23
2.5.- Dissolució de societat	23
3.- Exempcions	23
3.1.- Constitució de fundació	23
3.2.- Transmissió per associació	23
4.- Bonificacions	24
4.1.- Bonificació per transmissió hereditària d'habitatge habitual	24
4.2.- Bonificació per transmissió hereditària de local afecte a activitats empresarials o professionals	25
5.- Base imposable	25
6.- Període de tinença	25
6.1.- Reserva de domini	25
6.2.- Divisió de cosa comuna	25
6.3.- El període s'inicia en la data de defunció del causant	26
7.- Prescripció. Les interrupcions en un altre expedient no afecten al que és objecte de recurs	26
8.- Sancions i interpretació raonable de la norma	26
 Ordenança fiscal núm. 1.4.	
Impost sobre activitats econòmiques	27
1.- Exempcions	27
2.- Tarifes de l'Impost	28
3.- Elements tributaris	29
4.- La responsabilitat tributària dels socis de les societats civils	29
5.- La subjecció de les agrupacions d'interès econòmic a l'IAE	29
 Ordenança fiscal núm. 2.1.	
Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	32
1.- Base imposable	32
2.- Altres qüestions	32
2.1.- Prescripció del dret de l'Administració municipal a practicar la liquidació definitiva en concepte de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres	32
2.2.- Prescripció del dret de l'entitat recurrent a sol·licitar la devolució de quantitat ingressada per l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, en supòsit de no iniciació de les obres	34
2.3.- Obligació de l'Administració municipal de contestar en supòsits de sol·licituds de fraccionament i compensació	35

Ordenança fiscal núm. 3.3.	
Taxes per serveis urbanístics	36
1.- Exempcions	36
Ordenança fiscal núm. 3.10.	
Taxes per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d'altres serveis	38
1.- Meritació de la taxa i període impositiu	38
2.- Exempcions	38
2.1.- Les exempcions de l'Estat no afecten als seus organismes autònoms	38
2.2.- Entitat benèfica no és equiparable a entitat sense ànim de lucre	39
3.- Falta de notificació de la liquidació si s'acompanya a la llicència sense complir altres requisits	39
4.- Fet imposable per efectivitat d'ús	40
Preus públics per la prestació del servei de recollida de residus comercials	42
1.- Obligat al pagament: titular de l'activitat	42
2.- Notificació individual de l'alta	42
2.1.- Nul·litat de constrenyiment per haver-se notificat col·lectivament la liquidació sense la prèvia notificació individualitzada corresponent a l'alta	42
2.2.- Notificació mitjançant citació per a compareixença. Sufficiència, per incompliment del deure de notificar el canvi de domicili	42
Altres temes	44
1.- Despeses d'urbanització	44
2.- Multes coercitives	45
3.- Terceria de domini	45
4.- Informes	45
4.1.- Informes sobre els projectes d'Ordenances fiscals	45
4.2.- Ordenança fiscal 3.3. Taxes per serveis urbanístics	46
4.3.- La subjecció dels organismes autònoms de l'Ajuntament de Barcelona a les taxes per l'ús privatiu del domini públic municipal	48
Annex I	
Expedients tramitats	56
Annex II	
Classificació per conceptes	57
Annex III	
Gràfics	58

I.- Introducció

7

A l'exercici 2014, fins i tot més que en exercicis anteriors, el Consell Tributari ha examinat més recursos per l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana que per altres figures tributàries. Això pot deure's, d'una part, a les circumstàncies de l'activitat econòmica i també, a que l'aplicació de la normativa local s'ha consolidat al llarg de molts anys sense modificar-se de manera substancial.

Alguna modificació singular, com la recollida al Reial decret llei 8/2014, de 4 de juliol, d'exempció en determinats casos d'execució o extinció del deute hipotecari, ha estat tinguda en compte en alguns expedients per aplicació directa de la Llei, encara que no hagi estat traslladada de manera formal a les Ordenances fiscals.

En altres qüestions, tanmateix, la falta de regulació legal aplicable a figures, la normativa de les quals ha estat derogada o s'ha vist desbordada per una nova realitat social, dóna lloc a problemes que afecten no només a la seguretat jurídica del contribuent, sinó a la dels propis ajuntaments i, en conseqüència, de manera significativa, a la recaptació d'aquests últims.

Ens referim a supòsits com la taxa per la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic municipal a favor d'empreses explotadores de serveis de telefonia mòbil, l'aplicació de la qual ha estat paralitzada per la jurisprudència espanyola i europea, i també a l'impost denominat habitualment de "plusvàlua".

Quant a aquest últim, s'està produint el fet innegable que, en ocasions (no sempre), el valor de transmissió del terreny és inferior al d'adquisició. Els tribunals estan adoptant diverses solucions per salvar el principi constitucional de capacitat econòmica, des d'aplicar fórmules valoratives de dubtós encaix legal a acordar valoracions en seu judicial.

Ordenança fiscal núm. 1.1. Impost sobre béns immobles

1.- Subjecte passiu

1.1.- Expropiació forçosa

La transmissió s'efectua en el moment que se subscriu l'acta d'ocupació i pagament.

Així se sosté en informe de 21 de juliol de 2014 (exp. 199/14), raonant com segueix:

“L'article 63.1 del TRLRHL, determina que són subjectes passius, a títol de contribuents, les persones naturals i jurídiques, i les entitats a que es refereix l'article 35.4 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, que ostentin la titularitat del dret que, en cada cas, sigui constitutiu del fet imposable d'aquest impost .

Per resoldre la qüestió plantejada, es a dir, qui era el subjecte passiu de l'impost durant els exercicis discutits, 2009 i 2010, cal concretar prèviament el moment en el qual es va produir la transmissió dels terrenys, ja que aquest és el determinant de la data de meritació d'aquell, d'acord amb l'article 109 del TRLRHL.

L'article 150 del Reial decret legislatiu 1/2005, de 26 de juliol, pel que es va aprovar el Text refós de la Llei d'urbanisme de Catalunya (TRLUC), estableix en els supòsits d'ocupació directa, la necessitat d'atorgar l'acta d'ocupació; així mateix, l'article 107 del TRLUC impedeix l'ocupació de la finca fins que no es faci efectiu el pagament o dipòsit de l'import.

En la sentència del Tribunal Suprem de 12 de juny de 2007, s'arriba a la conclusió que, d'acord amb la teoria del títol i el mode, la transmissió es produeix en el moment en el qual es subscriu l'acta d'ocupació i pagament, raonant que fins aquest moment, el particular afectat, com a titular encara del bé expropiat, disposa de les facultats que el domini li confereixen, podent utilitzar davant l'Administració, en cas d'ocupació prematura, els interdictes de retenir i recobrar la possessió, i així mateix, quant propietari del bé, fins que no tingui lloc el pagament i l'ocupació, es veu obligat a mantenir-lo en condicions de seguretat i salubritat, conforme als articles 30.1 i 125 de la Llei d'expropiació forçosa de 1954.”

1.2.- El canvi de titularitat, una vegada meritat l'impost no es produeix fins l'exercici següent

En informe de 12 de novembre de 2014 (exp. 96/14) es considera subjecte passiu de l'impost a l'adquirent, a partir de l'1 de gener de l'any següent al de l'adquisició, que es va produir el 28 de desembre anterior. Es fan servir els següents arguments:

<Doncs bé, l'art. 609 del CC, estableix el següent: “la propiedad y los demás derechos reales sobre los bienes se adquieren y transmiten (...) por consecuencia de ciertos contratos mediante la tradición”. I l'art. 1462 del CC, disposa que “se entenderá entregada la cosa vendida cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma no resultare o se dedujere claramente lo contrario”. Per la seva part, l'art. 1120 dispone: “Los efectos de la obligación condicional de dar, una vez cumplida la condición, se retrotraen al día de la constitución de aquella (...).”

Així mateix, segons l'art. 38 de la Llei hipotecària: "A todos los efectos legales se presumirá que los derechos reales inscritos en el Registro existen y pertenecen a su titular en la forma determinada por el asiento respectivo. De igual modo se presumirá que quien tenga inscrito el dominio de los inmuebles o derechos reales tiene la posesión de los mismos".

Per tot això, i ateses les consideracions legals indicades, s'ha de concloure que la societat, és titular dels immobles ubicats a les finques situades al carrer..... i al carrer, des del 28 de desembre de 2011. En conseqüència, de conformitat amb el que estableixen els articles 61, 63.1 i 75 del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, respecte als immobles d'aquestes finques, la societat recurrent no era subjecte passiu de l'impost en l'exercici 2012, motiu pel qual, procedeix anul·lar les corresponents liquidacions i retornar l'import indegudament ingressat.>

1.3.- La petició de devolució correspon al titular

Sense perjudici de la validesa del pagament efectuat per tercer, qui va efectuar dit pagament no té dret a sol·licitar la devolució d'ingressos indeguts, que, en el seu cas, correspondria al subjecte passiu. Es va basar per a això el Consell, en informe de 8 d'octubre de 2014 (exp. 441/13), en els següents raonaments:

"L'article 33.1 del R.D. 939/2005, de 29 de juliol, pel que s'aprova el Reglament General de Recaptació, preveu que el pagament el pot efectuar qualsevol persona, tingui o no interès en l'acompliment de l'obligació, amb el coneixement i l'aprovació de l'obligat al pagament o amb independència d'aquest. El tercer que pagui el deute no estarà legitimat per a exercitar davant l'Administració els drets que corresponguin a l'obligat al pagament.

En aquest sentit, cal dir que consta que els rebuts dels exercicis 2006 a 2008 es van girar i ingressar a càrrec i a nom de la senyora, anterior titular de l'immoble i, per tant, l'entitat interessada no està legitimada per exercir el dret a la devolució d'ingressos indeguts.

D'altra banda, tampoc acredita el recurrent el pagament del 10 per cent de la quota del rebut corresponent al seu coeficient de propietat, que, segons manifesta, pagava a la Comunitat de propietaris.

En conseqüència, i atès que els rebuts han estat girats a nom d'una persona que no coincideix amb l'entitat sol·licitant, no pot prosperar la seva pretensió."

1.4.- Dret de tanteig. Perquè el comprador adquireixi la propietat és imprescindible l'entrega de la cosa venuda

En informe emès el 2 de juliol de 2014 (exp. 359/13) es va indicar:

<1. En el nostre ordenament, la perfecció del contracte de compravenda no és suficient per a la transmissió de la propietat, ja que, per això, és imprescindible procedir a l'entrega de la cosa venuda. Els articles 1445 i 1450 del Codi civil van deixar clar que el contracte de compravenda és un contracte obligacional: quan es perfecciona aquest contracte, el venedor resta obligat a lliurar la cosa i el comprador a pagar el seu preu i això passa quan hi ha conformitat en la cosa i en el preu encara que ni l'una ni l'altre s'hagin entregat. Però perquè el comprador adquireixi la propietat és imprescindible, doncs el lliurament (tradició) de la cosa venuda, es a dir, l'execució de

l'obligació del venedor (articles 1461 i 1462 del Codi civil), a la que té dret el comprador en virtut del contracte, la qual cosa, d'altra banda, és coherent amb l'article 609 del propi Codi civil que fixe les maneres d'adquirir la propietat.

2. Això és, a més, doctrina jurisprudencial consolidada en aquesta matèria. Diu la STS de 9 d'octubre de 1997 (RJ 1997, 7056) i en el mateix sentit les de 22 de setembre de 2000 (RJ 2000, 10136) i 23 de març de 2004 (RJ 2004, 2288), així com altres moltes: "para la adquisición del dominio y demás derechos reales el Código Civil, a diferencia de otros ordenamientos jurídicos extranjeros, inspirado en el sistema romano, estima indispensable la concurrencia del título y el modo (arts. 609 y 1095); no bastan las declaraciones de voluntad generadoras del contrato, sino que es preciso, además, la tradición o entrega de la cosa, si bien admite éstas en formas espiritualizadas, como es la prevista en el párrafo segundo del art. 1462, al disponer que el otorgamiento de la escritura pública equivale a la entrega de la cosa objeto del contrato."

.....

La qüestió central d'aquest recurs resideix en determinar, a la vista de les circumstàncies presents, a partir de quin moment el recurrent ha de ser considerat titular d'aquest dret de propietat: a partir del 22 de juliol de 2011, data en la qual va ser atorgada l'escriptura pública de compravenda de la referida al seu favor; tal com ell sosté en el seu escrit, o a partir del 9 d'abril de 2001, data en la qual l'arrendatària d'aquest immoble, de conformitat amb l'article 47.1 d'ela LAU de 1964, va exercir el dret de tanteig acceptat pels arrendadors i per consegüent, causa a més de la nul·litat de la transmissió efectuada per aquests a un tercer en 17 de maig de 2001, tal com sosté l'Administració.

Aquest Consell Tributari entén que la data de la transmissió de la finca i la seva adquisició pel recurrent és la de 22 de juliol de 2011, que és l'assenyalada pel recurrent i no l'al·legada per l'Administració municipal.>

1.5.- Resolució del cadastre en execució de sentència. La determinació del subjecte passiu no forma part de les competències de l'Ajuntament

En informe emès el 3 de febrer de 2014 (exp. 225/13) es fonamenta el següent:

"Cal remarcar que la resolució del Cadastre es produeix en execució d'una sentència judicial. Per tant, qualsevol discrepància sobre la forma en que s'ha executat aquesta sentència –és a dir, si havia de consignar-se com a data d'alteració el 3 d'octubre de 2001 o qualsevol altre relacionada amb la resolució judicial, la seva notificació o fermesa- no és un problema que hagi de resoldre aquest Ajuntament. Amb independència de qualsevol actuació que la recurrent consideri adequada en l'àmbit judicial, cal també recordar que la determinació del subjecte passiu no forma part de les competències atribuïdes als Ajuntaments per l'article 77 del Text Refós de les Hisendes Locals. Per tant, la resolució del Cadastre determinant que la recurrent és subjecte passiu de l'Impost des de 3 d'octubre de 2001 no pot ser modificada per aquest Ajuntament per manca de competència per conèixer del tema, sinó que està obligat a aplicar-la."

2.- Exempcions

2.1.- Requisits per obtenir l'exempció en l'IBI de conformitat amb la Llei 42/2002

<Els requisits legals per gaudir de l'exempció a efectes de l'IBI es concreten en:

1.- Evidentment i amb caràcter previ, l'entitat sol·licitant ha de ser una de les previstes a l'art. 2 de la Llei 49/2002 i, a més, dita entitat sense fins lucratiu ha de complir tots els requisits assenyalats a l'art. 3 de la Llei 49/2002.

El règim fiscal especial aplicable a aquest tipus d'entitats, en la part corresponent als tributs locals, s'activa "ope legis" una vegada que el contribuent ha comunicat a l'Ajuntament que ha optat per aquest règim davant l'Administració tributària estatal, però el reconeixement de les exempcions corresponents és, naturalment provisional, atès que el dret a l'exempció és conseqüència no només d'haver exercitat l'opció sinó que efectivament es compleixen els requisits que acrediten que el contribuent és una entitat sense ànim de lucre que compleix els requisits assenyalats a l'art. 3 de la norma esmentada, els quals, podran ser comprovats en qualsevol moment per l'Administració tributària competent en exercici de les seves potestats i funcions de comprovació i inspecció, sent, en aquest sentit, plenament aplicable el preceptuat a l'art. 115.3 de la Llei 58/2003, Llei general tributària: "Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados (...) a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional."

2.- Ser titular del bé immoble, en els termes previstos al Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

3.- Que a l'immoble no es desenvolupi una explotació econòmica gravada a l'impost sobre societats, és a dir, es condiciona l'aplicació del benefici a que a l'immoble no es realitzin activitats industrials, comercials o de serveis que no trobarien cabuda entre les activitats exemptes de l'impost de societats segons l'art. 7 de la pròpia Llei.

4.- S'hagi realitzat l'opció davant l'Administració tributària de l'Estat pel règim fiscal especial previst a la Llei 49/2002 i, perquè la seva opció sigui jurídicament rellevant, s'hagi comunicat a l'Ajuntament>

(Informe de 28 de juliol de 2014, exp. 209/14)

2.2.- L'arrendament dels béns d'una fundació a entitats mercantils que realitzen explotacions econòmiques, no modifica la condició no lucrativa de l'entitat

<La Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge es refereix en dues ocasions explícitament a l'activitat d'arrendament del propi patrimoni. La primera s'enquadra a l'article 3 que regula els requisits de les entitats sense fins lucratiu, en el número 3er del qual, s'exigeix perquè obtinguin tal consideració a efectes de la llei que l'activitat realitzada no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes al seu objecte o finalitat estatutària, amb una excepció significativa als efectes d'aquest informe expressada en els termes següents: "El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica". Això s'ha de posar en relació amb l'inici de l'apartat que exigeix perquè l'entitat no perdi el seu caràcter no

lucratiu que les explotacions econòmiques realitzades no siguin alienes al seu objecte o finalitat estatutària. Així doncs, fins i tot en el cas que l'arrendament del patrimoni immobiliari no figuri com a finalitat estatutària, l'exercici d'aquesta activitat no es considera que afecti a la qualificació legal de l'entitat com a entitat sense fins lucratiu.

La segona ocasió en la que s'al·ludeix a l'arrendament de patrimoni es troba a l'article 6 de la pròpia Llei, el número 2on de la qual declara exemptes de l'impost de societats les rendes "procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres".

Per tant, ni l'arrendament del patrimoni immobiliari desvirtua la qualificació de l'entitat als efectes de la Llei 49/2002 encara que no figuri com a objecte estatutari, ni les rendes obtingudes de l'arrendament de béns del patrimoni, mobiliari o immobiliari, estan subjectes a impost de societats>

(Informe de 25 de juny de 2014, exp. 232/13)

A l'expedient 87/14 relatiu també a un supòsit d'arrendament, el Consell va resoldre en els següents termes: <Tenint en compte que l'IBI és un impost que es merita l'1 de gener de cada any (article 75 del TRLRHL), i que el subjecte passiu és qui en aquesta data en sigui titular del dret constituït del fet imposable (article 63 del TRLRHL) -en aquest cas del dret de propietat-, queda clar que l'única qüestió a resoldre aquí és la de si és aplicable al SCB l'exempció al·legada d'aquest impost en relació a les dues finques que l'1 de gener de 2013 restaven en propietat d'aquest seminari.

Doncs bé la resposta ha de ser afirmativa i conduir a l'estimació íntegra del recurs.

En efecte, l'article 15.1 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i d'incentius al mecenatge, declara exemptes de l'IBI els béns dels quals en siguin titulars les entitats sense afany de lucre "excepte els afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'Impost sobre Societats".

Aquest Consell Tributari ja va tenir ocasió d'assenyalar, modificant el seu criteri originari, que aquesta excepció al gaudi del benefici havia de ser interpretada en el sentit de circumscriure-la només a aquells immobles afectes per la pròpia entitat sense afany de lucre corresponent a explotacions econòmiques no exemptes de l'Impost sobre Societats, dutes a terme directament per ella; de manera que procedia el gaudi de l'exempció, si l'al·ludida activitat econòmica no exempta era duta a terme per un tercer (arrendatari, p. ex.)

Doncs bé, el SCB, tot i no ser una de les entitats a les quals, en termes generals, l'article 2 de la Llei 49/2002 considera com "entitat sense afany de lucre", és beneficiària del mateix règim jurídic que aquelles, a l'empara de la Disposició Addicional 9^{ena} 1 de l'esmentada Llei. Aquesta afirmació, a més, és coherent amb allò que recentment ha recordat el Tribunal Suprem, tot desestimant un recurs de cassació en interès de llei en el què es pretenia que es dictés una doctrina contrària que reduís l'àmbit de l'exempció de l'IBI relatiu a l'Església Catòlica als immobles indicats a l'article IV.1 a) de l'Instrument de ratificació de l'acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics de 3 de gener de 1979 (STS de 4 d'abril de 2014, RJ20142488).

A més no hi ha res que faci suposar que en aquests immobles el SCB dugui directament activitat econòmiques de cap mena. Per tant, com diem, té dret al gaudi de l'exempció considerada.

D'altra banda és cert que les exempcions reconegudes a l'article 15 de la Llei 49/2002, són conseqüència, entre d'altres coses, de la càrrega de sol·licitar l'aplicació del règim fiscal especial establert en l'esmentada Llei (article 14 de la mateixa) –rectius, opció i comunicació-. No obstant, d'aquesta càrrega estan alliberades les entitats que poden gaudir d'aquest règim en virtut de la Disposició addicional 9^{ena} citada (vegis així allò que disposa la Disposició addicional única del Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge, aprovat pel RD 127/2003, de 10 d'octubre).>

2.3.- Residència militar no exempta de l'IBI

<En la finca de referència s'ubica la residència militar logística "Pedralbes" el destí de la qual, tal i com assenyala el recurrent, és "l'allotjament, preparació o manteniment de les forces armades", segons estableix l'art. 8 del Reial decret 689/1978, de 10 de febrer. Per tant, sense perjudici de la classificació i concreta afectació que, en el seu cas, pugui determinar-se pel òrgan competent, les instal·lacions destinades a l'allotjament de militars no són òrgans afectes a la defensa nacional ni s'emmarquen dins de les de seguretat de les instal·lacions militars o de les instal·lacions civils declarades d'interès militar>

(Informe de 15 de setembre de 2014, exp. 273/14)

2.4.- No estan exempts de l'IBI tots els béns titularitat de l'Estat adscrits al Ministeri de Defensa

<Si bé de conformitat amb la vigent redacció de l'art. 62.1.a) in fine del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, no és necessari, perquè pugui aplicar-se l'exempció de l'impost sobre béns immobles als béns titularitat de l'Estat afectes a la defensa nacional, que tals béns estiguin directament afectes a la mateixa, això no vol dir que dita exempció pugui aplicar-se a tots els béns titularitat de l'Estat adscrits al Ministeri de Defensa ni que s'hagi ampliat l'àmbit d'aplicació de l'esmentat benefici fiscal a les zones de seguretat de les instal·lacions militars o de les instal·lacions civils declarades d'interès militar (arts. 7 a 15 de la Llei 8/1975, de 12 de març i Capítol II del Títol primer del Reial decret 689/1978, de 10 de febrer) així com a les zones d'accés restringit a la propietat per part d'estrangers (arts. 16 a 27 de la Llei 8/1975, de 12 de març i Capítol III del Títol primer del Reial decret 689/1978, de 10 de febrer). I això per quant això suposaria una extensió, per analogia, de l'àmbit d'aplicació de la referida exempció, extensió vedada per l'art. 14 de la Llei 58/2003, general tributària, d'acord al qual "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales">

(Informe de 24 d'abril de 2014, exp. 47/14)

2.5.- Improcedència d'exempció: Constitució de dret de superfície a favor de la Generalitat i cedit per aquesta a un tercer

"La llei estableix com a requisit fonamental per concedir l'exempció que l'immoble sigui propietat d'una comunitat autònoma o d'una entitat local.

Aquest requisit no es compleix, per quant l'immoble no és propietat lliure de l'Ajuntament de Barcelona ni de la Generalitat, sinó que en virtut del dret de superfície constituït per l'Ajuntament a favor de la Generalitat i després cedit per aquesta a l'empresa constructora a canvi d'una mena d'arrendament, qui en resulta ser propietària de l'immoble és l'empresa privada constructora i no un ens públic dels designats a la Llei. Com disposa l'article 654 del Llibre V del Codi civil de Catalunya"

(Informe de 29 de setembre de 2014, exp. 19/14)

3.- Pagament

3.1.- El mes d'agost és hàbil

Notificada la quota el 29 de juliol, el termini per fer-la efectiva sense cap mena de recàrrec finalitzava el dilluns 5 de setembre i no el dimecres 5 d'octubre, com havia interpretat la recurrent, ja que en cap norma s'estableix que el mes d'agost sigui inhàbil per efectuar el pagament.

(Informe de 11 de juny de 2014, exp. 235/13)

3.2.- Interessos de demora

A l'expedient 198/14 el recurrent mostrava la seva disconformitat amb els interessos de demora. El motiu que plantejava l'interessat es basava en la improcedència dels interessos de demora, ja que la modificació del valor cadastral mitjançant acord de la Gerència Regional del Cadastre va tenir lloc en data 18.11.2013, havent-se girat les liquidacions complementàries impugnades en període voluntari, per la qual cosa entén que no s'ha produït demora en el pagament que comporti la generació d'interessos.

L'interès de demora exigit a l'interessat troba la seva fonamentació en el fet que la declaració d'alteració cadastral no es va produir dins del termini concedit a l'efecte. Per tant, i segons disposa l'apartat 3 de l'article 26 de la LGT, l'interès es calcula sobre l'import no ingressat i resulta exigible durant el temps a què s'estengui el retard de l'obligat. En el present cas, s'ha practicat liquidació de l'interès de demora a partir de la finalització del període de cobrament en voluntària dels exercicis liquidats, fins el moment en el què s'emet la liquidació complementària, calculada sobre la diferència existent amb els imports principals ja pagats pels mateixos exercicis i objectes tributaris. Així doncs, corresponen exactament a la finalitat indemnitzatòria dels interessos i no incorporen cap retard que pugui ser imputable a l'Administració, havent de considerar-se correctament liquidats.

4.- Prescripció

4.1.- Interrupció per procediment de constreyniment. Inexistència de caducitat

"Quant a l'al·legació que les actuacions s'han efectuat al si d'un procediment caducat i que, per tant, les mateixes no interrompen el termini de prescripció del deute objecte d'impugnació, procedeix també la seva desestimació ja que en el cas que ens ocupa, les actuacions s'han efectuat en l'àmbit del procediment de

constrenyiment, regulat als articles 163 i següents de la Llei general tributària, el qual queda expressament exclòs del còmput dels terminis de resolució establerts a l'article 104.1 de la Llei general tributària, i les actuacions del qual poden estendre's fins el termini de prescripció del dret de cobrament de l'Administració, previst a l'article 66 de la Llei general tributària."

(Informe de 28 de maig de 2014, exp. 187/14)

5.- Recursos

5.1.- Recurs de revisió. Inadmissibilitat, per basar-se en error de fet que s'exclou dels motius taxats per recórrer en revisió

"En el present cas, i tal com va declarar el Consell Tributari en un cas similar (expedient 507/1996 del Consell) la interessada basa la presentació del seu recurs de revisió en entendre que l'Administració ha incorregut en un error de fet, circumstància no prevista en el precepte legal abans transcrit. Finalment, i de considerar-se com a recurs d'alçada amb efectes de reposició, aquest s'hauria interposat fora del termini establert a l'art. 14 del Text refós de la Llei d'hisendes locals aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març i art. 46 de la Llei 1/2006, de 13 de març, que regula el règim especial del municipi de Barcelona, extemporaneïtat que reconeix la pròpia interessada a l'escrit presentat. En conseqüència, s'ha de declarar la inadmissibilitat del recurs interposat per la interessada"

(Informe de 2 de abril de 2014, exp. 282/13)

5.2.- Possibilitat excepcional d'admetre recurs contra el requeriment d'informació per a l'embargament. Interpretació àmplia dels motius d'impugnació de la diligència d'embargament

"Per bé que és cert que els requeriments d'informació per a l'embargament no es poden recórrer (arg. ex article 107.1 de la LRJ-PAC, a sensu contrario), aquest Consell Tributari ve entenent que una reclamació d'aquest tipus, en determinades circumstàncies, es pot interpretar com un recurs dirigit contra la diligència d'embargament; i si bé, d'altra banda, la raó concreta al·legada per BSM per rebutjar implícitament l'embargament no està compresa en cap dels motius d'oposició a la diligència d'embargament que preveu l'article 170.3 de la LGT és doctrina també d'aquest Consell Tributari, la procedència d'examinar en aquesta instància la concurrència dels pressupòsits materials i jurídics de la via de constrenyiment, referint-se concretament, i sense perjudici de la necessitat d'examinar les circumstàncies que concorren en cada cas, a supòsits de nul·litat de ple dret de les liquidacions constretes i fins i tot a alguns de la seva anul·labilitat, com són l'absència de fet imposable, l'aplicació de la via de constrenyiment a qui no té la condició de subjecte passiu, o la inexistència d'obligació tributària, els quals es considera poden ser reconduïbles a alguns dels motius taxats previstos en els esmentats articles per mantenir amb ells un fonament idèntic o concurrent. Així, entre d'altres –per citar-ne algunes–, les sentències del Tribunal Suprem de 16 de maig de 1991, 20 de juny de 1995 o 23 de març de 2002"

(Informe de 30 de juliol de 2014, exp. 237/13)

1.- No subjecció

A l'expedient 114/14 es desestima la sol·licitud de bonificació de la quota de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica formulada pel recurrent amb base en l'art. 95.6.c) del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals de 2004 (*"Las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente, las siguientes bonificaciones: c) Una bonificación de hasta el 100 por 100 para los vehículos históricos o aquéllos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar"*) i a l'art. 5è de l'ordenança fiscal 1.2, reguladora del dit impost. La petició de bonificació es desestima per que, malgrat que el vehicle tenia una antiguitat de més de 25 anys, no ha quedat acreditat el compliment del requisit previst a l'art. 5è de l'ordenança 1.2 segons el qual per a gaudir d'aquesta bonificació es requereix que *"el nivell de conservació d'aquests vehicles, d'acord amb les característiques del model original, sigui considerat de museu, és a dir, han d'estar restaurats per a col·lecció"*

Altrament, enfront a l'al·legació del recurrent que, com a conseqüència d'un accident de trànsit, el vehicle va quedar en estat de sinistre total i que, per tant, en no ser apte per a circular per les vies públiques, no s'hauria produït el fet imposable de l'impost sobre vehicles de tracció mecànica, es posa de manifest que, consultades les bases de dades de la Direcció General de Trànsit, s'ha comprovat que el vehicle consta com a donat de baixa temporal, voluntària i a petició particular, des del 21 d'agost de 2013. Per tant, s'hauria produït la meritació de l'impost de l'exercici de 2013.

2.- Notificacions i prescripció

A l'expedient 428/13 es conclou que, en el cas de dues de les provisions de constrenyiment que s'impugnen, es va acudir a la notificació per compareixença sense haver esgotat totes les possibilitats de notificació personal ja que al padró d'habitants de l'Ajuntament de Barcelona, als arxius de la prefectura provincial de trànsit i a la base de dades de la Agència Estatal d'Administració Tributària constava com a domicili de l'obligat tributari, un domicili diferent d'aquell en el que es va intentar, per dues vegades, la notificació personal amb el resultat de "Desconegut". Tanmateix, donat que no havia prescrit el dret de l'Administració municipal per a exigir el pagament de les quotes meritades en concepte d'impost sobre vehicles de tracció mecànica es va proposar retrotreure les actuacions del procediment de constrenyiment al moment de la notificació de les dites provisions.

Tot partint d'allò que disposen l'art. 102.3 de la Llei 58/2003, general tributària, en relació a la notificació dels tributs de cobrament periòdic per rebut i l'art. 112 de la mateixa Llei general tributària, en matèria de notificació per compareixença, a l'expedient 146/14 es considera que no ha quedat acreditat que algunes de les

notificacions relatives a l'impost sobre vehicles de tracció mecànica que s'impugnen haguessin estat correctament practicades. Concretament, no es va poder acreditar, per part de l'administració, que hagués tingut lloc la notificació personal de la liquidació corresponent a l'alta en el registre. Altrament, en relació al mateix expedient, es declaren prescrites algunes quotes relatives a l'esmentat impost, si bé respecte d'altres es constata que es van produir actuacions interruptores del termini de prescripció, tal i com també succeeix en el cas de l'expedient 160/14.

Finalment, a l'expedient 298/14, amb base en allò que disposen els arts. 110.1 (“... *la notificación se practicará en el lugar señalado a tal efecto por el obligado tributario o su representante o, en su defecto, en el domicilio fiscal de uno u otro*”), 48.3 (“*Los obligados tributarios deberán comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la administración tributaria que corresponda, en la forma y en los términos que se establezcan reglamentariamente*”) i 112, en matèria de notificació per compareixença, tots ells de la Llei general tributària, en relació amb l'art. 170.3 de la mateixa llei (“*Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición: b) Falta de notificación de la providencia de apremio*”) es conclou que les notificacions de les provisions de constrenyiment i de la diligència d'embargament que s'impugnen es van dur a terme segons el procediment legalment establert, ja que es van practicar en el domicili de l'obligat tributari que constava als arxius municipals a efectes de notificacions.

1.- Subjecció a l'impost

1.1.- Meritació

1.1.1.- Meritació a partir de sentència ferma. Una causant va llegar a la seva néta una finca determinada, una altra branca familiar va impugnar aquest testament per vici d'intimidació amb el resultat que els Tribunals van declarar la nul·litat del mateix i la validesa d'un altre anterior en virtut del qual i per via de substitució vulgar la mateixa néta va resultar hereva de la seva àvia causant i va adquirir la mateixa finca que li havia estat llegada per l'anterior títol. Es va debatre a l'expedient 304 si la meritació de l'impost s'havia produït en la data de notificació de la Sentència o en la data de defunció de la causant, donat que en definitiva la beneficiària havia rebut la mateixa finca. El Consell va informar que el títol o causa d'adquisició era el que determinava el contingut del dret; que si el testament que contenia el llegat havia estat anul·lat, també ho havia estat el llegat mateix i que era a partir de la data de notificació de la sentència ferma que declarava hereva a la néta per substitució vulgar, que es produïa la meritació de l'impost i naixia l'obligació d'autoliquidar.

1.1.2.- Preferència del dret de transmissió. Encara que es tracte d'un tema que va haver de resoldre's conforme a les regles del dret successori més que a les tributàries en sentit estricte, farem referència a una herència que es va plantejar en els següents termes: El marit va morir havent instituït hereva a la seva vídua amb substitució vulgar a favor dels seus dos fills comuns i la seva herència consistia en la meitat indivisa d'un pis. La vídua va morir poc després sense haver acceptat ni repudiat l'herència del seu marit. La seva consistia en l'altra meitat del pis referit i en una altra finca fora del terme municipal de Barcelona. En el seu testament havia designat hereu al seu espòs, amb substitució vulgar en favor dels seus fills, de tal manera que a un fill baró li corresponia el pis de Barcelona i a la filla la finca aliena a aquest terme. En escriptura d'acceptació d'herència, els fills dels causants van exercir el dret de la seva mare a acceptar l'herència del pare i d'acord amb el que establia el testament d'aquella, es va adjudicar al fill baró el pis de Barcelona i a la filla l'altra finca que no interessa al cas. Tanmateix, la Inspecció Municipal va girar a càrrec de la filla liquidació per la meitat indivisa del pis de Barcelona, com procedent de l'herència del pare, en una quarta part i com procedent de l'herència de la mare en una altra quarta part. Estava clar que no admetia la validesa a efectes fiscals del dret de transmissió, es a dir, de l'acte d'acceptació de l'herència del pare en exercici del dret a acceptar o repudiar que formava part de l'herència relictada per la mare, ja que si ho hagués admès hagués passat per la distribució efectuada pels hereus en l'escriptura d'acceptació d'herència. El Consell Tributari (exp. 15/14) va entendre que es produïa un conflicte entre dues institucions successòries, concretament el dret de transmissió i la substitució vulgar. En el cas que l'hereu premori al primer causant és evident que ha d'operar la substitució vulgar; en canvi, quan l'hereu sobreviu al primer causant, els hereus d'aquest poden optar per exercitar el dret de transmissió o acceptar la substitució vulgar. Deduïa per això la preferència del dret de transmissió, ja que és la renúncia a exercir aquest dret el pressupòsit perquè pugui operar la substitució vulgar. Per tant, va estimar el recurs pel qual la recurrent impugnava la liquidació que gravava la seva suposada adquisició del 50% del pis de Barcelona. Correlativament, al germà adquirent del pis, la Inspecció li denegava

la bonificació per transmissió *mortis causa* de l'habitatge habitual quant a un 50% del valor de l'habitatge (el que entenia que havia d'atribuir-se a la germana), per no haver estat degudament declarada per aquesta, a la que considerava adquirent de l'esmentada participació. El Consell, a l'expedient 16/14, d'acord amb el que s'ha dit, va ratificar que la totalitat de la finca corresponia al germà per dret de transmissió i que procedia mantenir la bonificació, ja que havia estat degudament autoliquidada.

1.1.3.- Període de tinença. A l'efecte de determinar el període de tinença, el Consell va informar a l'expedient 191/14 que en un contracte de compravenda en document privat en el qual es reconeixia expressament al comprador el títol de propietari, la meritació es produïa en la data del document privat, per complir-se els requisits de concurrència de títol i mode de l'article 609 del Codi civil, sense que determinés la data del contracte a aquest efecte ni la seva elevació a escriptura pública, ni la seva exhibició davant funcionari públic.

1.1.4.- Acceptació d'herència. El Consell es va ajustar a la doctrina jurisprudencial i científica, àmpliament recollida en la Sentència del Tribunal Suprem de 20 de gener de 1998, de què ni la incoació de la declaració de hereus abintestat ni el pagament dels impostos derivats d'una successió són actes que per sí mateixos determinen de manera objectiva una voluntat d'acceptar l'herència o una acceptació objectiva de la mateixa (exp. 50/14). Aquesta mateixa doctrina s'havia recollit als expedients 239/13, 240/13 i 444/13. En una línia d'argumentació similar, als expedients 10/14 a 13/14, en els quals es debatia una sanció per presentació fora de termini, va sostenir que la data de meritació de l'impost era la de defunció del causant i no la de l'auto de declaració de hereus abintestat ni la d'acceptació de l'herència.

1.1.5.- Herència amb prèvia dissolució de la societat de guany. El cònjuge sobrevivent que a la vegada era hereu del mort va imputar la meitat d'una finca de guany al pagament del drets del sobrevivent en la societat. Davant la tesi de la Inspecció que la meitat de la referida finca només podia ser transmesa a títol d'herència i estava per tant subjecta a l'impost, el Consell va informar que la dissolució de la societat no produïa un efecte jurídic immediat sobre la titularitat dels béns, de sort que s'hagués d'entendre que la meitat de cada bé s'adquiria pel sobrevivent a títol de dissolució de la societat i l'altre meitat a títol d'herència, sinó que l'article 1404 del Codi civil obligava a dividir el remanent i, per això, l'hereu podia importar l'immoble a la massa hereditària o al pagament del remanent de guany. Per tal motiu, va informar que la transmissió de la meitat de la finca de guany del patrimoni del causant no estava en aquest cas subjecta a l'impost, conforme a l'article 104.3 del Text refós d'hisendes locals (exp. 256/14).

1.2.- Disminució de valor

L'expedient 77/14 es refereix a transmissions en les quals no s'ha produït increment de patrimoni entre l'adquisició i la transmissió: per a la realització del fet imposable de l'IIVTNU, s'han de presentar dues circumstàncies. Per una banda, la transmissió de la propietat del terreny per qualsevol títol o la constitució o transmissió de qualsevol dret real de gaudi limitatiu del domini i, per altra, l'existència d'increment de valor experimentat sobre els terrenys objecte de transmissió. Encara que es pugui considerar que altres mètodes siguin més adients, l'única opció legal és aplicar la regla prevista en la llei en qualsevol cas, amb independència que el resultat reflecteixi de

manera idònia la capacitat econòmica del contribuent. Per tant, l'actual regulació de l'impost estableix aquesta regla de valoració que, per venir imposada per llei, es en sí mateixa incontestable, convertint-se en norma d'obligada aplicació, de sort que, si el terreny objecte de transmissió té assignat un valor cadastral a efectes de l'impost sobre béns immobles, la regla de valoració opera amb tots els seus efectes, i l'increment de patrimoni ha de considerar-se produït. D'altra banda, la fórmula de càlcul adoptada pel Tribunal Superior de Justícia de Castilla-La Mancha en la seva sentència de 17 d'abril de 2012, s'aparta del sistema de càlcul establert en l'article 107 del TRLRHL, i es configura com una fórmula de càlcul no prevista en cap llei. Es tracta d'una única sentència aïllada que no suposa la consideració de doctrina jurisprudencial al respecte. És més, aquesta sentència considera tan sols que la fórmula de càlcul aportada amb la prova documental de caràcter tècnic i que desconeixem, és raonable sense fer cap altre valoració més.

Doctrina que es reitera en diversos recursos (137/14 a 144/14 i 214/14) en els quals s'assenyala que entre les dates d'adquisició i venda de l'immoble s'havia produït una disminució de valor, per la qual cosa, segons les variants se sostenia o bé la falta de subjecció a l'impost o la inexistència de base imposable o la necessitat d'un càlcul sobre paràmetres que havien estat fixats per una Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Castilla-La Mancha. El Consell ha mantingut, com ha s'ha dit, que a diferència d'anteriors sistemes, la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, va establir una regla de valoració d'ineludible compliment per als ens local, ja que l'article 107 del Text refós impedeix que l'Administració tributària pugui modificar el valor que derivi de l'aplicació de les regles contingudes en l'esmentat precepte. D'altra banda, en els casos en els que es propugnava utilitzar el mètode de càlcul contingut en l'esmentada sentència, es va informar que la mateixa no vinculava a l'Ajuntament per no ser jurisprudència reiterada del Tribunal Suprem.

Una variant d'aquest fonament d'impugnació es va veure a l'expedient 294/13, en el qual el recurrent havia cedit el seu habitatge en dació en pagament al Banc que li havia concedit la hipoteca per adquirir-lo. L'interessat al·legava que el valor de transmissió per dació era inferior al valor escripturat. El Consell, tanmateix, va aplicar la regla legal de càlcul abans esmentada.

1.3.- Operacions societàries regulades al Capítol VIII del Títol VII de la Llei de l'impost sobre societats

1.3.1.- Escissió parcial. A l'expedient 63/14, davant la desestimació de la petició de no subjecció formulada a l'empara del Capítol VIII del Títol VII del Text refós de l'impost sobre societats aprovat per Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març per una societat que havia acordat l'escissió de part del seu patrimoni i la seva transmissió a una altra societat, desestimació que es basava en què no havia transmissió de branca d'activitat, el Consell va dictaminar que l'anàlisi de si l'aportació té per objecte una "branca d'activitat" només procedeix en el cas de les aportacions no dineràries previstes a l'article 94 de la Llei, per establir-lo així la disposició addicional 2a. 3 de l'esmentat Text refós, però no en les operacions societàries referides a l'article 83 del text legal, ja que si bé la transmissió de "branca d'activitat" pot ser pressupost material de l'operació mercantil, no pot denunciar-se sense denunciar prèviament la invalidesa de l'operació mercantil en el seu conjunt. En la mateixa línia es va informar en l'expedient 176/13.

1.3.2.- Aportació de branca d'activitat. En l'aportació no dinerària d'un conjunt de béns i drets que la interessada qualificava de "branca d'activitat" i entre ells un immoble (exp. 51/14), es va suscitar la qüestió de si el requisit d'adscripció de l'immoble a una branca d'activitat s'ha de donar en la societat beneficiària de l'aportació o també en l'aportant: en altres paraules, si el benefici tributari depèn de la existència prèvia d'una unitat econòmica patrimonial en l'aportant o de la seva susceptibilitat de constitució en el futur. El Consell, a la vista del que estableix la disposició addicional 2a.3 del Text refós de l'impost sobre societats abans esmentat, que exigeix que els immobles "*se hallen integrados en una rama de actividad*", va interpretar que la exigència legal és que els immobles es trobin integrats en una unitat econòmica abans de la transmissió.

1.3.3.- Dur la comptabilitat d'acord amb el Codi de comerç. A l'expedient 233/13 es va plantejar el tema de dur la comptabilitat de conformitat al Codi de comerç com a requisit per reconèixer la no subjecció a l'impost segons el que disposa l'article 94.2.a) del Text refós de l'impost sobre societats en un cas d'aportació de branca d'activitat per un particular a una societat mercantil. El Consell havia mantingut la tesi que portar els llibres d'acord amb el Codi de comerç exigia la seva legalització en el Registre mercantil, però en aquest cas, com ja havia fet en anteriors supòsits va abandonar aquesta exigència en acatament a les decisions dictades en sentit contrari pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya.

2.- Subjecte passiu

2.1.- Pacte sobre pagament de l'impost

El Consell Tributari va informar que no procedia atribuir efectes tributaris al pacte d'assumpció de l'impost per l'adquirent d'un habitatge a títol onerós (exp. 23/14) per la qual cosa va confirmar la liquidació, la sanció i les actuacions executives dirigides contra el transmissor. Aquest va al·legar també que el contracte s'havia resolt per incompliment de l'adquirent, però no va justificar que hagués resolució judicial en què així s'acordés.

2.2.- Retracte legal

En el recurs formulat pel primer transmissor en un cas de retractor legal, el Consell va informar que el subjecte passiu de l'impost era aquest primer transmissor, donat que el retractor no es configura com una doble transmissió, sinó que el Codi civil el defineix com el dret de subrogar-se, amb les mateixes condicions estipulades en el contracte en el lloc del que adquireix una cosa per compra o dació en pagament (exp. 392/13).

2.3.- Subhasta judicial

A l'expedient 347/13, es va reiterar la qualitat de subjecte passiu del titular d'un immoble que havia estat objecte de subhasta judicial, entre altres qüestions relatives al procediment executiu.

Cal tenir en compte, no obstant, que aquesta regla s'ha modificat pel que respecta als anomenats deutors hipotecaris sense recursos per l'article 9 del Reial decret llei 6/2012, de 9 de març, que ha introduït un nou apartat a l'article 106 del Text refós d'hisendes locals.

2.4.- Reducció de capital amb adjudicació de finca a un soci

El Consell va informar a l'expedient 252/13 que la reducció de capital amb adjudicació de béns a un soci és un acte de naturalesa onerosa, ja que sempre hi ha un intercanvi d'accions o participacions pels béns o drets transmesos a canvi i, per això, el subjecte passiu de l'impost no era l'accionista sinó la societat el capital de la qual es reduïa (exps. 251/13 i 252/13).

2.5.- Dissolució de societat

En un expedient (125/13) en què es va decidir que no corresponia aplicar al cas els beneficis fiscals reconeguts a societats patrimonials per no reunir la societat interessada els requisits legals per gaudir dels mateixos, es van practicar liquidacions a càrrec d'un soci, fonamentant-les en el suposat caràcter lucratiu de l'adquisició. El Consell va informar que l'operació de societat amb lliurament de béns als socis no tenia caràcter lucratiu i que per tant, el subjecte passiu de l'impost era la pròpia societat liquidada, sense perjudici de la responsabilitat solidària que pogués correspondre als adjudicataris fins al límit del rebut com a quota de liquidació, segons la Llei de societats de capital.

3.- Exempcions

3.1.- Constitució de fundació

Determinada entitat va constituir en 5 de desembre de 2007 una fundació a la qual va aportar dues finques, per a les que va sol·licitar l'exempció per aquest impost mesos després de la seva adquisició. La interessada va presentar declaració d'alta censal en 5 de gener de 2008 i va fer constar que l'activitat s'iniciava en 1 de gener de 2008 (encara que després, per les vicissituds de l'expedient va rectificar aquest extrem i va assenyalar el 5 de desembre de 2007 com a data d'inici d'activitat). L'article 15.3 de la Llei 49/2002, de règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre exigeix que les mateixes, per gaudir dels beneficis fiscals, optin pel règim legal i comuniquen l'exercici d'aquesta opció a l'ajuntament quan el benefici afecti a tributs locals. El Reglament per a l'aplicació de la Llei, aprovat per Reial decret 1270/2003 estableix, per als impostos que no tinguin període impositiu, com és el que ens ocupa, que el règim especial s'aplicarà als fets imposables produïts durant el períodes impositius que no finalitzin amb posterioritat a la data de presentació de la declaració censal en què es contingui l'opció. Com la declaració censal es va presentar en 5 de gener de 2008, l'exempció es podria aplicar als fets imposables produïts a l'exercici 2008 y successius, però no a l'exercici 2007, que va ser quan es van transmetre les finques. Per tal motiu va proposar denegar l'exempció. Va puntualitzar així mateix que per la llei era indiferent la data d'inici d'activitat, donat l'intent efectual en tal sentit per la recurrent, doncs la data determinant és la d'exercici de l'opció (exp. 110/14).

3.2.- Transmissió per associació

A l'expedient 5/14 es va examinar la sol·licitud d'exempció formulada per una associació, que va ser denegada per no tenir la condició d'associació d'utilitat pública, com exigeix l'article 2.b) de la Llei 49/2002, de 23 de desembre.

4.1.- Bonificació per transmissió hereditària d'habitatge habitual

4.1.1.- Plaça d'aparcament. Una hereva va aplicar la bonificació a una plaça d'aparcament adquirida per herència del seu marit mort l'any 2008. Es va proposar desestimar el recurs contra la denegació de la bonificació, ja que no va ser fins l'Ordenança aprovada per l'any 2012 quan es va admetre sota certes condicions que s'estengués la bonificació a un traster i dues places d'aparcament en el mateix edifici (exp. 416/13). En el mateix sentit, informes dels expedients 249/14 i 250/14.

4.1.2.- Termini de presentació de l'autoliquidació. En algunes ocasions s'ha discutit que la concessió de la bonificació es condicionarà a la presentació d'autoliquidació en termini de sis mesos, prorrogable per un any, des del moment de la mort del causant. El Consell ha mantingut tradicionalment que l'article 108.4 del Text refós de la Llei d'hisendes locals va atribuir als Ajuntaments la regulació dels aspectes substantius i formals de la bonificació no continguts a la Llei i per tal motiu l'Ordenança fiscal estava legitimada per exigir el compliment de l'indicat termini com a requisit per a gaudir de la bonificació (exp. 207/13 a 210/13, 306/13 i 240/14).

4.1.3.- Pèrdua de la bonificació. En dos expedients (151/14 i 152/14) que partien del mateix supòsit de fet, es va tractar de la pèrdua de bonificació del 95% per transmissió ulterior de la finca heretada. L'article 8 de l'Ordenança fiscal corresponent per a l'exercici 2008, fent ús de l'àmplia autorització concedida per l'article 108.4 del Text refós, va establir com a requisit per gaudir de la bonificació que la finca es conservés en el patrimoni del hereu per termini de tres anys des de la mort del causant, tret que morís l'adquirent en aquest termini. El hereus van vendre la finca abans que transcorregués l'esmentat termini de tres anys i davant la liquidació practicada per la Inspecció van oposar la prescripció de l'impost per haver transcorregut més de quatre anys des de la mort del causant. En contra d'aquesta apreciació, l'Ordenança obliga a presentar autoliquidació per la part de l'impost no satisfeta anteriorment en el termini d'un mes des de la venda, per la qual cosa el Consell va informar que la meritació es produïa des del moment de la venda i per tal motiu no podia apreciar-se la prescripció. En el mateix sentit, els expedients 418/13 i 419/13.

En altre expedient, es va posar de manifest que en la venda abans del transcurs del termini concorrien dos fets imposables: el de la venda pròpiament dita i el corresponent al complement d'herència per pèrdua de la bonificació (exp. 257/14).

A l'expedient 175/13 el Consell va informar favorablement que s'apliqués la bonificació a una causant que portava cinc anys en una residència geriàtrica, segons un criteri que ja havia utilitzat en casos anteriors, de què per si sol el trasllat a un centre geriàtric no suposa voluntat de canvi de residència habitual; en el cas concret es va demostrar que les despeses de l'habitatge es continuaven carregant al compte del causant. Es va adduir no obstant això que en l'habitatge es trobava empadronada una altra persona, però es va demostrar que aquesta era una menor, besnéta de la causant, per la qual cosa no podia equiparar-se a la cessió d'un pis a tercera persona. S'ha de tenir en compte, no obstant, que a partir de l'Ordenança fiscal per a l'exercici 2012, s'ha limitat a dos anys la possibilitat de reconèixer el dret a aquesta bonificació en relació a persones que portin més de dos anys en una residència geriàtrica o en una institució hospitalària.

4.2.- Bonificació per transmissió hereditària de local afecte a activitats empresarials o professionals

En ús de la ja esmentada autorització de l'article 108.4 del Text refós, les Ordenances fiscals anteriors a 2012 van establir una bonificació del 95% per a les transmissions mortis causa de locals afectes a activitats empresarials o professionals exercides a títol individual. En reclamacions relatives a negocis que tenien per objecte el lloguer de locals, El Consell ha mantingut la seva doctrina, d'acord amb la qual distingia entre local afecte a l'activitat, com local des d'on s'exerceix l'activitat, el qual té dret a la bonificació, i locals objecte de l'activitat, que són els locals objecte d'arrendament, als que es denega la bonificació (exps. 121 a 125/14). Es pot agregar, a més, que als indicats expedients, que responien a una mateixa transmissió hereditària, tampoc s'havia justificat que la causant hagués exercit l'activitat de lloguer d'immobles com a activitat econòmica. En el mateix sentit indicat al principi, expedients 203/13, 205/13, 206/13, 212/13, 215/13, 41/14, 62/14, 72/14, 73/14 i 86/14.

5.- Base imposable

Un contribuent (exp. 219/13) va discutir la base imposable aplicada a l'expropiació d'una finca, per entendre que s'havia liquidat sobre una base superior a altres propietaris expropiats. Es va posar de manifest que en 2001 havia tingut lloc una revisió cadastral general en l'Ajuntament de Barcelona i que, en aplicació del Text refós de la Llei d'hisendes locals, les Ordenances fiscals havien aplicat reduccions de la base imposable durant els primers cinc anys de vigència dels nous valors. La transmissió s'havia produït en 2008, per la qual cosa en tal data havia deixat de regular-se tal reducció.

6.- Període de tinença

6.1.- Reserva de domini

A l'expedient 429/13 es va discutir qual havia estat l'inici del període de tinença en ordre a liquidar una transmissió. En la prèvia adquisició de l'aquí transmissor figuraven dues dates: la de 12 de juliol de 2006, en la qual l'anterior transmissor havia presentat les declaracions de l'impost derivades del contracte privat de compravenda i la de 7 de febrer de 2007, en què s'havia atorgat escriptura pública sobre el mateix objecte. El Consell va reafirmar la doctrina de l'article 609 del Codi civil com a títol transmissor de la propietat, que no depèn necessàriament de l'atorgament d'una escriptura pública, però va observar que en una de les clàusules del contracte privat s'establia una reserva de domini que sotmetia l'entrega de la possessió al moment de formalització de l'escriptura pública.

6.2.- Divisió de cosa comuna

També es va considerar no subjecta a l'impost la divisió de cosa comuna, a l'efecte de computar el període de tinença del bé, que el contribuent pretenia que partís en un 50% de l'adquisició originària i en altre 50% de la data d'adjudicació al seu favor per divisió de la cosa comuna. Es va mantenir com a criteri del càlcul del període la data de l'adquisició originària per a la totalitat de l'immoble (exp. 378/13).

A l'expedient 236/13 es va examinar una interessant variant d'aquest tema: s'havia procedit a la divisió d'una finca pel procediment d'adjudicació de la totalitat a un dels comuns, a qualitat de compensar el seu valor al altre comú. La recurrent al·legava

que en relació a aquesta part s'havia incorregut en un excés d'adjudicació subjecte a l'impost i al·legava en favor d'aquesta tesi la sentència del Tribunal Suprem de 18 de juny de 1994. El Consell va informar en contra d'aquesta tesi amb base en la sentència dictada pel Tribunal Suprem en interès de llei en 17 de desembre de 1997, en la qual amb expressa referència a la doctrina de la sentència del Tribunal Suprem de 18 de juny de 1994, per declarar-la modificada, va decidir que tota divisió de cosa comuna, encara que hagi compensacions econòmiques per la indivisibilitat, no està subjecta a l'impost.

6.3.- El període s'inicia en la data de defunció del causant

En els expedients 115/14 a 117/14, es va reiterar que era la data de defunció del causant i no la d'acceptació d'herència la que donava inici al període de tinença i que la divisió d'una finca en règim de propietat horitzontal no estava subjecta a l'impost i no donava lloc, per tant, a l'inici d'un nou període.

7.- Prescripció. Les interrupcions en un altre expedient no afecten al que és objecte de recurs

A l'expedient 189/13 es va plantejar la qüestió de si l'autoliquidació d'una finca interrompia la prescripció de l'impost en relació amb una altra finca de la mateixa herència que la interessada no havia autoliquidat ni declarat. El Consell va informar negativament tal possibilitat, tenint en compte que l'impost no es determina pel conjunt d'immobles transmesos, sinó de forma individual per a cada immoble atenent a les seves respectives circumstàncies d'adquisició i tinença.

8.- Sancions i interpretació raonable de la norma

En matèria de sancions s'han aplicat les regles generals. Pot tenir interès, no obstant, assenyalar el criteri del Consell sobre quan ha considerat que hagués interpretació raonable de la norma per excloure responsabilitat.

No ha considerat que hagués interpretació raonable de la norma en el cas de divisió d'un condomini del qual van fer part els interessats el període de tinença, sent així que la divisió segons abundant jurisprudència no és un acte transmissiu de domini, sinó específicatiu i per això no està subjecte a l'impost (exps. 126/14 a 128/14).

En canvi, en els casos en què denegava la bonificació atribuïda a la transmissió de locals afectes a activitats empresarials o professionals, ha reconegut que la ambigüitat donada abans de 2012 a l'Ordenança i que va donar lloc a una modificació interpretativa justificava l'error del contribuent (exps. 203/13, 205/13, 206/13, 212/13, 215/13, 41/14, 62/14, 72/14, 73/14 i 86/14).

Es pot afegir aquí que en l'actualitat s'exigeix que en el procediment sancionador es motivi la culpabilitat, perquè sense culpa no es pot imposar sancions -sentències del Tribunal Suprem de 17 de octubre de 2008 (RJ\2008\8034) y 19 de desembre de 2011 (RJ\2012\2863)-.

En aquest exercici s'ha vist incrementat el número d'informes que el *Consell Tributari* ha efectuat sobre l'Impost d'Activitats Econòmiques (en endavant IAE). Les qüestions examinades, però, han estat semblants a les tractades en exercicis anteriors, sens perjudici, és clar, de certs matisos divergents i d'alguns temes nous, que destacarem aquí.

1.- Exempcions

Com és habitual molts dels informes s'han referit als supòsits d'exempció contemplats a l'article 82 del Text Refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals aprovat pel Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març (en endavant TRLRHL).

D'entre aquests informes convé destacar el corresponent a l'expedient 312/13 en el qual l'entitat recurrent pretenia el reconeixement de l'exempció establerta a la lletra b) de l'apartat 1 de l'article esmentat pels casos d'inici de l'exercici de l'activitat. El *Consell Tributari* ja té establert que aquesta exempció només procedeix quan materialment es produeix l'inici de l'activitat, la qual cosa no succeïa en l'expedient informat.

En els informes relatius als expedients 383/13, 384/13, 385/13 i 404/13 es varen tractar casos en els que simplement havia d'acreditar-se que l'import net de la xifra de negocis de les respectives entitat recurrents era inferior al milió d'euros fixat per a poder gaudir de l'exempció establerta en el segon paràgraf de la lletra c) de l'article 82 del TRLRHL. El reconeixement de tota exempció té un reflex directe en la matrícula de l'impost, tanmateix és en els casos relatius a aquesta particular exempció on acostuma a plantejar-se també la qüestió de la competència municipal per a procedir a l'examen de les dades referents a la xifra de negocis determinant del benefici. Com és sabut la posició del *Consell Tributari* al respecte no ofereix dubtes: es tracta d'una competència municipal inequívoca a l'empara d'allò que preveu l'article 91.2 del TRLRHL (concessió i denegació d'exempcions), malgrat el què disposa el tercer paràgraf de l'article 90.2 del TRLRHL en relació a l'obligació dels subjectes passius de comunicar a l'Agència Estatal d'Administració Tributària l'import net de la xifra de negocis i les seves variacions.

En relació a les exempcions de l'IAE recollides en les lletres a) i e) de l'article 82 del TRLRHL –pels organismes autònoms de l'Estat i les entitats de dret públic de caràcter anàleg de les comunitats autònomes i de les entitats locals, així com pels organismes públics de recerca, respectivament- en els informes dels expedients 168/13, 407/13 i 282/14 el *Consell Tributari* ha hagut de recordar que aquestes exempcions no poden beneficiar als consorcis, atesa la naturalesa associativa que tenen, distinta de l'estructura de les entitats a qui la llei atribueix l'exempció. Al respecte pot resultar il·lustratiu allò que es va dir en l'informe corresponent al darrer dels expedients citats:

<Tant la normativa de la Generalitat, com diem, com la relativa a l'Administració General de l'Estat i a l'Administració local disposen que els consorcis són entitats del tipus descrit: entitats de dret públic de base subjectiva plural (associativa) per a articular relacions entre administracions distintes i, si escau, altres entitats. L'article 6.5 de la Llei 30/1992, situa explícitament els consorcis entre les

formes possibles de materialitzar la col·laboració entre l'Administració General de l'Estat i la de les Comunitats Autònomes, i anàlogament els articles 87 de la LRBRL i 150 del TRLMRLCat. 2003, en termes molt més amplis, al·ludeixen als consorcis com instruments de coordinació i/o col·laboració interadministrativa o entre Administracions i entitats privades.

[...] Res té a veure tot això amb els “organismes públics” que, si són de recerca, queden exempts de l'IAE segons l'article 82.1.e) del TRLRHL (i l'article 4.1.e) de l'Ordenança).

Aquesta expressió -“organismes públics”- no és arbitrària, sinó que determina una categoria d'entitats ben delimitada en el nostre ordenament. La seva base subjectiva no és plural (associativa), sinó singular; i la seva utilitat no radica en el fet de procurar les relacions interadministratives. Els “organismes públics” són entitats de caràcter instrumental d'una única Administració pública determinada, creades per a dur a terme les activitats de la pròpia Administració que les constitueix i de la qual en depenen exclusivament.

L'expressió “organisme públic” la utilitza la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General de l'Estat en el sentit que acabem de senyalar; subcategoritzant-la en “organismes autònoms”, “entitats públiques empresarials” i des de l'any 2006, Agències Estatals de l'Administració General de l'Estat. Però a més, i mutatis mutandis, amb expressions anàlogues, en l'àmbit local, tant la normativa general de l'Estat, com l'autonòmica corresponent, amb les mateixes finalitats, categoritza a les corresponents entitats públiques instrumentals (vegeu els articles 85 bis de la LRBRL i 254 del TRLMRLCat. 2003). I així mateix ho fa la legislació de la Generalitat per a configurar la seva Administració institucional (vegeu els articles 4 del TRLFPCat. 2002 i 1 del TRLEPCat. 2002, quan defineixen les entitats autònomes de la Generalitat, bé de tipus administratiu, bé de tipus comercial, industrial o financer).

Com que això és així, l'exempció que ens ocupa només pot beneficiar a aquestes entitats instrumentals al·ludides i en cap cas als consorcis [...].>

2.- Tarifes de l'Impost

L'obligació dels subjectes passius d'efectuar les corresponents declaracions censals d'alta (art. 90.2 del TRLRHL) comporta la necessitat de determinar l'epígraf en el qual ha d'incloure's l'activitat duta a terme als efectes d'establir la tarifa de l'impost. Això acostuma a plantejar problemes interpretatius sobre l'abast dels distints epígrafs establerts a l'Annex I del Reial Decret Legislatiu de 28 de setembre, que va aprovar les Tarifes i la Instrucció del IAE, i que l'Administració municipal, atesa la gestió compartida del IAE, només pot examinar quan aquests problemes sorgeixen en un procediment d'inspecció. Per aquesta raó no són molts els informes que sobre aquest extrem ha d'elaborar el *Consell Tributari*. Entre aquests, cal destacar en aquest exercici l'informe corresponent a l'expedient 202/14 en el qual es va reiterar la necessitat de donar-se d'alta en l'epígraf 644.2 de les Tarifes de l'Impost quan es tracta d'exercir l'activitat de cocció final de pa pre-cuinat, sense possibilitat d'entendre compresa aquesta activitat en les senyalades en d'altres epígrafs, tal i com ja s'havia establert en informes sobre casos anàlegs d'exercicis anteriors a les “Memòries” dels quals ens remetem.

En aquest exercici 2014 el *Consell Tributari* ha tingut la oportunitat d'informar dos expedients referits a l'aplicació dels denominats "elements tributaris" previstos en la Regla 14^{ena} de l'Annex II del Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, que aprovà les Tarifes i la Instrucció del IAE, per a la determinació de la quota aplicable.

Com és sabut, d'entre els "elements tributaris" al·ludits la font principal de problemes es troba en relació al de superfície dels locals on s'exerceix l'activitat. Aquest ha estat el cas que es produïa en els expedients 287/13 y 288/13, i el *Consell Tributari* ha reiterat el criteri conforme al qual les reduccions de la superfície dels locals existent que s'ha de tenir en compte de conformitat a l'apartat 5^e de la lletra b) del paràgraf F del punt 1 de la Regla 14^{ena} citada, només s'aplica quan es tracta de "magatzems i dipòsits" que siguin locals afectes a l'exercici d'una activitat i no quan es tracta precisament dels locals on s'exerceix l'activitat, atesa la naturalesa de la mateixa, com és el cas dels locals on es du a terme el comerç majorista de l'epígraf 612 de les Tarifes de l'Impost.

4.- La responsabilitat tributaria dels socis de les societats civils

La qüestió de la responsabilitat dels socis d'una societat civil pels deutes tributaris d'aquesta no és exclusiva de l'IAE. No obstant el *Consell Tributari* ha hagut d'informar, en aquest i en exercici anteriors diversos expedients (284/13, 383/13, 384/13, 385/13, 387/13 i 388/13) on, a l'empara de l'article 42.1.a) de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria (en endavant LGT) es consideraven responsables solidaris dels deutes de les societats civils per l'IAE als seus socis.

Doncs bé, com ja vàrem indicar en "Memòries" anteriors, la responsabilitat dels socis de les societats civils pels deutes tributaris d'aquestes no es pot establir a l'empara de l'article citat, doncs aquest article estableix, per la remissió que fa a l'article 35.4 de la LGT, la responsabilitat solidària dels membres de les entitats que no gaudeixen de personalitat jurídica, la qual cosa no és el cas de les societats civils a la vista d'allò que disposa l'article 1669 del Codi civil.

Aquest, és clar, no és el cas en què la responsabilitat dels socis de les societats civils pels deutes tributaris d'aquestes derivi de la condició de successors, de conformitat a l'article 40 de la LGT. No obstant per a que aquesta responsabilitat s'activi és precís que la societat afectada estigui dissolta i en liquidació, como era el cas de l'informe elaborat pel *Consell Tributari* a l'expedient 431/13.

5.- La subjecció de les agrupacions d'interès econòmic a l'IAE

En aquest exercici 2014 el *Consell Tributari* ha expressat la seva opinió favorable a la subjecció de les Agrupacions d'Interès Econòmic a l'IAE. Considerem que val la pena transcriure par de l'informe relatiu a l'expedient 222/14 on es manifesten els motius pels quals no podien acollir-se les distintes al·legacions de la recurrent a favor de la exempció de l'impost:

<En efecte, la interessada, en primer lloc situa en la naturalesa jurídica del tipus societari que la configura –una agrupació d'interès econòmic– la raó principal del dret a l'exempció.

Aquest argument, en realitat, pretén tenir un caràcter general: la recurrent estaria exempta de l'IAE per la senzilla raó que totes les agrupacions d'interès econòmic ho estan. Doncs bé, això no és així, ni com a conseqüència de les particularitats substantives d'aquestes entitats en relació amb allò que resulta ser la naturalesa de l'IAE, ni a la vista del règim jurídic tributari especial al qual les agrupacions d'interès econòmic estan sotmeses.

L'agrupació d'interès econòmic, com és sabut, constitueix una figura societària, retallada sobre el patró de les societats col·lectives, que gaudeix d'una regulació específica a la Llei 12/1991, de 29 d'abril (d'ara endavant, LAIE). D'aquesta regulació específica deriva que les agrupacions d'interès econòmic són entitats amb personalitat jurídica separada de la dels seus socis (article 1 de la LAIE), l'objecte de les quals es limita exclusivament a activitats auxiliars a la desenvolupades pels esmentats socis (article 3.1 de la LAIE) i que no tenen ànim de lucre per a si mateixes (article 2.2 de la LAIE).

D'aquestes particularitats no es desprèn que les agrupacions d'interès econòmic estiguin exemptes (o no realitzin el fet imposable) de l'IAE.

Aquest impost, és un tribut directe de caràcter real, el fet imposable del qual està constituït pel sol exercici de l'activitat, en territori nacional, d'activitats empresarials, professionals o artístiques (article 78.1 del TRLRHL); havent d'entendre a més que el que es grava amb aquest impost són activitats econòmiques, en qualsevol de les modalitats assenyalades, que suposin l'ordenació per compte pròpia de mitjans de producció i de recursos humans o d'un d'ambdós, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis (article 78.1 del TRLRHL).

Res diu doncs la normativa reguladora de l'IAE que l'activitat gravada hagi de perseguir finalitat lucrativa. Confondre activitat economia amb finalitat lucrativa és el que porta a la recurrent a assenyalar, implícitament, que les agrupacions d'interès econòmic no duguin a terme el fet imposable per no tenir ànim de lucre per a si mateixes.

Però també comporta una confusió de gènere semblant al·legar, com fa la interessada, que el caràcter auxiliar de les activitats que han d'integrar exclusivament l'objecte social de les agrupacions d'interès econòmic entranya que aquestes entitats no realitzin res diferent del que duen a terme els seus socis, per que es dedueix que no són elles qui duen a terme el fet imposable, sinó els seus socis.

Una activitat auxiliar d'una activitat principal és una activitat diferent d'aquesta, que pot realitzar tant qui porta a terme l'activitat principal com un tercer. Les tarifes de l'impost que ens ocupa recullen multitud d'activitats susceptibles de ser auxiliars d'altres. Si un subjecte passiu du a terme activitats d'ambdós gèneres, tributa separatament per cadascú, i si el cas és com el de les agrupacions d'interès econòmic en les quals aquestes duen a terme activitats auxiliars de les que realitzen els seus socis, llavors, els socis han de tributar per la principal i l'agrupació d'interès econòmic per les auxiliars. De fet, n'hi ha prou amb observar l'objecte social de [la recurrent], per reconèixer que totes les activitats que porta a terme, i que, sens dubte beneficien els seus socis, no les du a terme cap d'ells.

Aquest raonament serveix a més per confirmar que no és admissible la reprovació de la doble imposició que comporta gravar amb l'IAE corresponent a l'agrupació d'interès econòmic, que denuncia la recurrent, com veurem més endavant.

D'altra banda, tenint en compte el règim jurídic tributari especial de les agrupacions d'interès econòmic tampoc no pot concloure's, com diem, que [la recurrent] estigui exempta de l'IAE. D'entrada cal advertir que ni la LAIE ni el TRLRHL, ni a tot l'ordenament hi ha disposició alguna que estableixi una exempció semblant, tal com hauria de ser necessari a la vista del principi de reserva de Llei tributària que estableix l'article 8 de la LGT. Però és que a més la LAIE circumscriu expressament el règim fiscal especial de les agrupacions d'interès econòmic, sense possibilitat d'ampliació (ex article 14 de la LGT), al relatiu a l'impost sobre societats (article 24 de la LAIE) i al que afecta a determinades operacions que serien susceptibles de ser gravades amb l'impost de transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. Ni tan sols de l'impost sobre el valor afegit estan exemptes amb caràcter general les agrupacions d'interès econòmic com erròniament afirma la recurrent, ja que això només passa quan es donen les circumstàncies que estableix l'article 20 u 6è de la Llei 37/1992, de 28 de desembre.

[...] En segon lloc la recurrent apel·la al que disposa l'epígraf 508 de la secció primera de les tarifes de l'impost per fonamentar el seu dret a l'exempció de l'IAE. Aquest epígraf es refereix a les agrupacions i unions temporals d'empreses, assenyalant-se com a nota en el mateix que les agrupacions i unions temporals d'empreses es donaran d'alta en la matrícula de l'impost per aquest grup sense pagament de quota alguna [...].

Doncs bé la recurrent ignora, o més ben dit, malgrat veure'l no li dóna la més mínima importància, que el grup al qual es refereix aquest epígraf i aquesta nota és el relatiu al de les activitats de construcció de la divisió 5 de la secció primera de les tarifes de l'impost.

L'argument de la recurrent consisteix en afirmar que aquesta nota és aplicable a qualsevol agrupació d'interès econòmic, sigui quina sigui l'activitat a la qual es dediqui, amb el resultat de no tenir que satisfer quota alguna per l'IAE a la vista de la literalitat de la mateixa. Amb això la recurrent pretén la vulneració de la prohibició d'analogia, en absoluta i radical contradicció amb les activitats que integren l'objecte social de [la recurrent] afirma que ha sol·licitat l'alta en la matrícula de l'IAE per activitats de construcció.

[...] En tercer lloc, com hem assenyalat, la interessada denuncia la doble imposició, prohibida, que comporta no reconèixer el dret a l'exempció de l'IAE a les agrupacions d'interès econòmic.

Ja hem avançat que aquesta al·legació només es sosté si es predica de forma il·lògica la possibilitat de separar activitats "principals" i activitats "auxiliars". Però és que a més l'article 23 de la LAIE per evitar qualsevol intent de portar més enllà del seu àmbit el règim fiscal de les agrupacions d'interès econòmic disposa que aquestes entitats "se someterán a las normas generales de la imposición estatal, autonómica y local, con las particularidades establecidas en el artículos siguientes". I donat que, com hem vist entre aquestes particularitats no hi ha res relatiu a l'IAE, la tributació per aquest impost tant de les agrupacions d'interès econòmic com dels socis de les mateixes per les activitats que respectivament porten a terme és plenament coherent amb aquest règim especial, sense incórrer en doble imposició de cap gènere.>

Ordenança fiscal núm. 2.1. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres

1.- Base imposable

En relació amb la incorporació d'elements prefabricats a la base imposable de l'impost, el recurs 110/13 resolt el 17 de setembre de 2014 va considerar que una central tèrmica de cicle combinat és un sistema de generació d'energia elèctrica. Es coincideix plenament amb el raonament que conté la recent sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid, núm. 1/2012, de 12 de gener de la secció 2a. de la sala Contenciosa administrativa: *“ésta sección llega a una conclusión distinta puesto que como ocurre con los parques eólicos o las plantas de generación fotovoltaica o termosolar, si bien es cierto que sus distintos elementos son contruidos por terceros, en la medida en que se incorporan a la subestación, se convierten en partes inseparables de un todo, y su desmontaje supondría la inutilización de la instalación no sería reconocible, y en realidad, dejaría de ser una subestación eléctrica para no ser nada.”*

Sembla interessant destacar els criteris seguits en els expedients 45/13 i 53/14, quant a la determinació de la base imposable. En el primer, s'exclou la possibilitat d'acudir a la taxació pericial contradictòria contemplada a l'article 135 de la Llei general tributària, ja que no es va procedir a una comprovació de valors en els termes de l'article 57 de la mateixa Llei, tal com té assenyalat el Consell Tributari en el dictamen corresponent a l'expedient 83/9, motivant el gir de la nova liquidació. En el segon, s'estableix fonamentació jurídica dient textualment: *“El mètode utilitzat per la Inspecció per determinar la base imposable, segons es dedueix de la seva resolució de 23 d'abril de 2013 ha consistit en partir d'una declaració d'un representant de la interessada, de la qual s'han deduït alguns conceptes que va entendre no formaven part del cost d'execució de l'obra. Aquesta actuació s'emmarca en les característiques del mètode d'estimació directa en el qual d'Administració està autoritzada a servir-se de les declaracions o documents presentats, dades consignades en llibres i altres documents, justificants i dades que tinguin relació amb els elements de l'obligació tributària. No hi ha en aquesta forma d'actuar cap vulneració de la Llei. Oposa la recurrent que al llistat i la declaració figuren alguns conceptes que no haurien de computar-se perquè responen al seu judici a costos de decoració o equipament que no s'han de incloure a la base imposable. Ara bé, el recurs es limita a fer una menció genèrica de tals supòsits sense entrar en el concepte i detalls dels mateixos, amb la qual cosa no permet conèixer si ja han estat tinguts en compte per la Inspecció per reduir la base imposable, no permet contrastar criteris amb la Inspecció sobre si tals costos tenen realment la condició de no integrables en la base imposable i finalment impedeix examinar el tema en via de recurs per falta de motivació suficient d'aquest”;* motivant la desestimació del recurs corresponent.

2.- Altres qüestions

2.1.- Prescripció del dret de l'Administració municipal a practicar la liquidació definitiva en concepte de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres

Si bé, a l'expedient 322/14, encara que es resolgui la petició del recurrent per motiu diferent, la inadmissió per recurs fora de termini, sembla interessant la doctrina

establerta pel Consell Tributari en relació a la prescripció, seguint la mateixa doctrina recollida en un altre anterior, dient llavors: *<Segon.- Amb caràcter previ a l'anàlisi de les qüestions de fons plantejades, s'escau examinar la prescripció invocada pel recurrent pel que fa al dret de l'administració a practicar la corresponent liquidació.*

L'article 66 de la LGT disposa que prescriurà als quatre anys, el dret de l'Administració per determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació afegint l'apartat 1. de l'article 67 que en aquest cas, el termini de prescripció començarà a comptar-se des del dia següent a aquell en què finalitzi el termini reglamentari per presentar la corresponent declaració o autoliquidació i s'interrompeix per qualsevol actuació administrativa realitzada amb coneixement formal del subjecte passiu, dirigida de forma efectiva a la recaptació del deute tributari, per la interposició de reclamacions o recursos de qualsevol classe, o per qualsevol actuació del subjecte passiu conduent al pagament o extinció del deute, segons estableix l'article 68 del mateix text legal.

En el present cas, es fa necessari determinar quin és el moment en què s'ha d'entendre que comença a comptar-se el termini als efectes de determinar si ha operat o no la prescripció per tal de girar l'oportuna liquidació.

Tercer.- L'article 103.1 del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel què s'aprova el text refós de la llei reguladora de les hisendes locals, estableix que l'impost s'acredita en el moment d'iniciar-se la construcció, instal·lació u obra, encara que no s'hagi obtingut la corresponent llicència.

L'últim incís de l'apartat 1r. disposa que un cop finalitzada la construcció, instal·lació o obra, i tenint en compte el seu cost real i efectiu, l'ajuntament mitjançant l'oportuna comprovació administrativa, modificarà, en el seu cas, la base imposable a què es refereix l'apartat anterior practicant la corresponent liquidació definitiva, i exigint del subjecte passiu o reintegrant, en el seu cas, la quantitat que correspongui.

La llei, en parlar de la gestió de l'impost, contempla dos moments temporals diferents, un el de la concessió de la llicència o inici de les obres, moment en què es practica una liquidació provisional d'acord amb el pressupost de la construcció o obra o el cost estimat del projecte, i un altre, que és el de la finalització, en què es practica una liquidació definitiva d'acord amb el seu cost real. Si bé es tracta d'un impost amb un fet imposable de tracte successiu, la llei ha establert que el fet imposable s'inicia amb el començament de les obres i que aquest és el moment de la seva meritació.

No obstant, el Tribunal Suprem en la seva sentència de 14 de setembre de 2005, en el recurs de cassació en interès de llei (RJ/2005/8349) va fixar la següent doctrina legal: "El plazo de prescripción del derecho de la Administración a practicar la respectiva liquidación definitiva por el ICIO debe computarse no desde el inicio de la obra, sino cuando ésta ya haya finalizado, a la vista de las construcciones, instalaciones y obras efectivamente realizadas y del coste real de las mismas."

És a dir, que per considerar realitzat el fet imposable en un impost que grava un resultat real, com es l'ICIO, s'haurà de determinar quan cobra realitat l'element material i aquest és l'únic moment que condiciona el naixement de l'obligació tributària. A partir de l'entrada en vigor de la Llei d'Hisendes Locals, i més concretament, del seu article 104.2, el còmput del termini de prescripció del ICIO s'inicia des que finalitza l'obra gravada i això, perquè tot i que el fet imposable de

l'impost comença a realitzar-se amb l'execució de l'obra, al tractar-se d'un impost que no és instantani, el fet imposable es desenvolupa en el lapse de temps existent entre el començament i la finalització de l'obra.

Per tant, per tal de determinar si ha operat o no la prescripció invocada pel recurrent, resulta necessari determinar en quin moment van finalitzar les obres que són objecte de la liquidació impugnada. En aquest sentit, el recurrent fa referència a la data d'inici de les obres, per tal de fonamentar la data de meritació de l'impost, però res diu respecte a la data de finalització de les obres, de la què no consta documentació acreditativa, així s'ha d'estar a la data considerada per la inspecció d'hisenda municipal, que segons resulta de l'informe dels serveis tècnics de la Direcció d'Inspecció, les obres objecte de la llicència municipal 06-LM.... es van iniciar l'any 2008 i a data 5.02.2010 constaven finalitzades. Per tant, tot considerant que les actuacions per a la regularització tributària del senyor es van iniciar en data 18.04.2011, s'acredita que entre la data finalització de les obres i la data en què es van iniciar les actuacions d'inspecció no havia transcorregut un termini superior a quatre anys i, en conseqüència, no havia operat la prescripció del dret de l'administració a girar l'oportuna liquidació definitiva de l'impost>

2.2.- Prescripció del dret de l'entitat recurrent a sol·licitar la devolució de quantitat ingressada per l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, en supòsit de no iniciació de les obres

La doctrina seguida a l'expedient 218/13 diu el següent:

“Tercer.- No obstant, és cert que les obres que van ser objecte de la primera llicència (97LM....) no es van arribar a materialitzar ja que a l'acabar la concessió de la llicència d'obres menors per a l'enderroc de l'edifici, el termini de la primera llicència d'obres majors havia expirat. L'entitat recurrent després de sol·licitar la corresponent llicència va practicar autoliquidació provisional en concepte de l'ICIO (LV-2003-3-....) per import de 9.442,52€tal i com exigeix l'art. 103 del TRLRHL. Al caducar la llicència per causes imputables a la recurrent, no es van iniciar les obres i, en conseqüència, al no meritarse l'impost, podia haver sol·licitat la devolució de les quantitats ingressades.

Quart.- Tanmateix, la mercantil recurrent no va sol·licitar l'esmentada devolució. Per la qual cosa el dret a què la mateixa es practiqui s'ha de considerar prescrit en aplicació dels arts. 66.c) i 67.1, paràgraf 3er de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. El primer d'aquests estableix que prescriu als quatre anys el dret a sol·licitar les devolucions derivades de la normativa de cada tribut, les devolucions d'ingressos indeguts i el reemborsament del cost de les garanties. Termini que es computarà, segons la segona de les normes invocades, des del dia següent a aquell en què finalitzi el termini per sol·licitar la corresponent devolució derivada de la normativa de cada tribut o en defecte de termini des del dia següent a aquell en el qual l'esmentada devolució va poder sol·licitar-se; des del dia següent a aquell en el què es va realitzar l'ingrés indegut o des del dia següent a la finalització del termini per presentar l'autoliquidació si l'ingrés indegut es va realitzar dins de l'esmentat termini; o des del dia següent a aquell en què adquireixi fermesa la sentència o resolució administrativa que declari total o parcialment improcedent l'acte impugnat. Qualsevol que sigui el criteri que se segueixi d'entre els apuntats, sembla inqüestionable la prescripció del dret a sol·licitar la devolució,

ja que la llicència d'obres majors a la qual es refereix l'expedient 97LM..... en la qual es va efectuar l'ingrés, es va atorgar a 17 de juny de 2002, establint-se un termini d'inici de les obres de 12 mesos i altre d'execució de 12 mesos; i transcorreguts ambdós terminis es va produir la caducitat de l'esmentada llicència. La conseqüència era que, a partir d'aquest moment podia sol·licitar-se la devolució de l'ingrés efectuat. Com han transcorregut quatre anys, s'ha produït la prescripció del dret a obtenir la devolució. Prescripció que no va poder ser interrompuda mitjançant la pretensió formulada al recórrer en alçada a 15 d'octubre de 2010, en el sentit que es deduí l'abonament efectuat al sol·licitar la llicència originària, ja que en aquella data, conforme ja ha quedat exposat, havia prescrit el dret a obtenir la devolució"

La proposta és de desestimació.

2.3.- Obligació de l'Administració municipal de contestar en supòsits de sol·licituds de fraccionament i compensació

En la proposta del Consell Tributari de l'expedient 246/13, es diu textualment el següent:

"Ara bé, la sol·licitud presentada per la recurrent en 3 d'agost de 2012 no conté només una sol·licitud de fraccionament, sinó també una altra de compensació. Tampoc la sol·licitud de compensació formulada fora de període voluntari impedeix l'inici del període executiu segons l'article 161.2 de la Llei general tributària. No obstant, és precís destacar que aquest punt no ha estat esmentat en cap moment de la tramitació de l'expedient ni en la proposta de resolució, amb la qual cosa s'incompliria el disposat a l'apartat 1 de l'article 89 de la Llei 30/1992, de règim jurídic i del procediment administratiu comú. Encara que l'Institut Municipal d'Hisenda al·lega que, segons l'article 79 de l'Ordenança fiscal general la sol·licitud de fraccionament s'entén denegada pel transcurs de sis mesos, és precís recordar que aquest precepte no es refereix a la compensació i que la denegació presumpta no eximeix a l'Administració de la seva obligació de resoldre d'acord amb l'apartat 1 de l'article 42 de la Llei 30/1992"

La proposta és d'estimació parcial, declarant l'obligació de l'Administració municipal de resoldre expressament sobre la compensació i el fraccionament sol·licitats.

Ordenança fiscal núm. 3.3. Taxes per serveis urbanístics

1.- Exempcions

Es considera interessant fer referència a la doctrina recollida pel Consell Tributari als expedients 26/14, 27/14 i 38/14, quant a les exempcions adduïdes per la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos, SA, afectant tant a la taxa per serveis urbanístics com a l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres, en els dos primers expedients (idèntics) per aplicació de la Llei 24/1998, de 13 de juliol i en el altre per aplicació de la Llei 43/2010, de 30 de desembre; amb motiu de liquidacions, la devolució de les quals es pretén. En tals supòsits, la doctrina recollida en els seus fonaments de dret tercer a setè, és la que segueix a continuació textualment:

<Tercer.- La recent sentència del Tribunal Suprem de 7 d'octubre de 2013, dictada en interès de Llei, si bé està referida a l'impost sobre béns immobles, interpreta les bases i l'abast de les exempcions reconegudes a la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos en termes aplicables al cas en estudi. Sobre el text de l'exempció reconeguda en la Llei 43/2010, que substitueix a l'anterior però que és de redacció gairebé idèntica, recorda l'esmentada sentència que el projecte de Llei presentat al Congrés eximia "de cuantos tributos se devenguen como consecuencia de su actividad vinculada al servicio postal universal, excepto el impuesto sobre sociedades". Aquesta redacció no va prosperar, sinó que va ser substituïda per la de "tributos que graven su actividad vinculada al servicio postal universal" que es diferencia de la redacció donada en la Llei 24/1998 només en substituir la expressió "servicios reservados" per "servicio postal universal", expressions que tenien el mateix contingut diferenciador entre els serveis de "prestación del servicio postal universal" (art. 18.1 Llei 24/1998) i la resta de serveis prestats en competència. Per tant, l'entitat recurrent no gaudeix d'exempció subjectiva, com expressament estableix la referida sentència, sinó que la Llei la limita als tributs que graven la seva activitat. En aquest sentit s'havia pronunciat ja aquest Consell Tributari.

Quart.- La recurrent argumenta que la seva entitat està exempta de pagar qualsevol tribut que es meriti com a conseqüència de la realització d'activitats relacionades amb la prestació del servei postal universal. Aquest no és tanmateix el tenor literal de l'exempció reconeguda a la Llei, com ja s'ha recollit. Aquesta no desgrava tot tribut que es meriti com a conseqüència de la realització d'activitats per la societat recurrent, sinó només aquells que graven l'activitat en sí mateixa. Dit d'altra manera, l'activitat ha de constituir el fet imposable del tribut que es tracte per poder gaudir de dret a l'exempció. Tal com està redactada la Llei no es pot ampliar aquest concepte a qualsevol activitat relacionada amb les finalitats de la societat encara que no sigui la que directament grava el tribut. No només ho impedeix la prohibició d'utilitzar l'analogia en l'aplicació d'exempcions que es conté a l'article 14 de la Llei general tributària, (cosa que retreu l'esmentada STS a la del jutjat d'instància), sinó que tampoc la Llei justifica pels seus termes una interpretació extensiva de l'exempció que permeti comprendre a tots el tributs que d'una u altra forma es relacionin amb l'activitat.

Cinquè.- L'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) grava, d'acord amb el que estableix l'art. 100 del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes

locals (TRLRHL), aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, la realització, dins del terme municipal, de qualsevol construcció, instal·lació o obra per a la qual s'exigeixi obtenció de la corresponent llicència, sempre que la seva expedició correspongui a l'ajuntament de la imposició. En canvi, en la Llei 24/1998, de 13 de juliol, del servei postal universal i de liberalització dels serveis postals (vigent fins a l'1 de gener de 2011), i en l'actual Llei 43/2010, el fet imposable dels impostos a que es refereix l'exempció és l'exercici d'una activitat o els beneficis obtinguts per la mateixa, per declarar exempta aquella part de l'activitat vinculada al servei postal universal. En conseqüència, l'ICIO no és un impost la meritació del qual es produeixi per l'activitat que realitzi l'entitat recurrent sinó que el seu fet imposable és l'execució de determinades obres en particular, però no l'activitat que desplega la Sociedad Estatal de Correos y Telégrafos.

Sisè.- L'article 2.2.a) de la Llei general tributària defineix les taxes de la següent manera: "a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en ... la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado". La taxa, per tant, no grava una activitat privada ni la de la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos. Encara que s'hagi meritat com a conseqüència de la sol·licitud de la Sociedad Estatal per modificar la façana d'una oficina, el fet imposable no és, com amb gran precisió expressa l'article 2.2.a) l'activitat de l'empresa, sinó l'activitat de l'administració, l'activitat que qualifica de dret públic. És cert que és la sol·licitud del particular la que promou l'activitat de l'Administració, però és l'activitat administrativa el fet imposable i no l'activitat de sol·licitud de contribuent, ni tampoc la seva activitat posterior una vegada rebuda la llicència. Ho demostra la lletra b), de l'apartat 1, de l'article 23 del Text refós de la Llei d'hisendes locals, quan declara que són subjectes passius les persones que "b) Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales ..." Per tant, qui realitza l'activitat gravada és l'entitat local, no el contribuent. En el mateix sentit, el primer paràgraf de l'apartat 2 del citat article de l'esmentat Text refós preveu que "el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida." També aquí s'està regulant la taxa en funció de l'activitat de l'Administració pública, la qual cosa té una gran importància donada la connexió institucional entre el fet imposable i la base imposable, de manera que no és possible regular una base imposable que no tingui relació amb el fet imposable. Com diu l'article 50.1 de la Llei general tributària, "La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible".

Setè.- De tot això resulta que l'impost i la taxa no graven l'activitat del contribuent, la qual cosa exclou que sigui aplicable al cas l'esmentat article 19.1.b) de la Llei 24/1998>

Sent la proposta, acceptada per l'Administració municipal, la de desestimar el recurs i confirmar les liquidacions recorregudes.

Ordenança fiscal núm. 3.10. Taxes per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d'altres serveis

1.- Meritació de la taxa i període impositiu

Als expedients 37/14, 177/14 i 188/14 es comprova que el període impositiu de la taxa no es correspon amb l'any natural, per la qual cosa el Consell resol que s'ha d'aplicar el que estableix l'últim apartat del paràgraf 3 de l'art. 6 de l'Ordenança fiscal, que prescriu que *“en els supòsits de cessament es farà el prorrateig de la quota d'acord amb els dies efectius en la utilització privativa, en l'aprofitament especial o prestació dels serveis”*

2.- Exempcions

2.1.- Les exempcions de l'Estat no afecten als seus organismes autònoms

Als expedients 265/13, 83/14 i 284/14 es sol·licitava d'exempció de la taxa per ostentar els recurrents la condició d'organisme públic estatal o autonòmic. El Consell va proposar desestimar els recursos ja que, *«És cert que l'article 5.a) de l'Ordenança citada disposa que “[n]o estan obligats al pagament de la taxa, amb independència de l'obligació de sol·licitar la llicència corresponent: a) Els organismes de l'Estat, de la Generalitat de Catalunya, de la província de Barcelona i del municipi de Barcelona i les entitats locals de les quals formi part, per tots els aprofitaments propis del servei de comunicacions que explotin directament i per tots aquells que interessin immediatament la seguretat ciutadana o la defensa del territori nacional”, de la qual cosa es podria deduir que aquesta exempció al·ludeix a subjectes que són del tipus de la recurrent. No obstant convé advertir que l'article 21. 2 del TRLRHL, que dona empara a l'exempció referida de l'Ordenança, circumscriu l'àmbit d'aquesta a “El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales”, indicant que aquests subjectes “no estarán obligados al pago de las tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios público de comunicaciones que exploten directamente y por todo los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional”.*

Doncs bé si això és així, interpretar l'expressió “organismes de l'Estat” de l'Ordenança indicada en el sentit d'incloure als organismes públics d'aquest, dotats de personalitat jurídica separada, implicaria una ampliació de l'àmbit subjectiu establert per a l'exempció en el TRLRHL, la qual cosa resultaria contrària als articles 8 i 14 de la LGT que estableixen respectivament la reserva de llei per a afectar a aquestes matèries i proscriuen la interpretació analògica. D'altra banda també convé assenyalar que tant el TRLRHL com l'Ordenança fiscal 3.10 cenyeixen l'exempció a aquelles utilitzacions privatives o aprofitaments especials del domini públic que siguin necessaris per a l'explotació directa dels serveis de comunicacions i per tots aquells que interessin immediatament la seguretat ciutadana o la defensa del territori nacional; serveis que de cap manera du a terme la Comissió del Mercat de les Telecomunicacions, ni la seva successora, la Comissió Nacional dels Mercats i de la Competència.

Finalment convé afegir que aquesta interpretació és conforme a allò que disposaren la sentència del Tribunal Superior Justícia de Madrid de 13 de setembre de 2002 i la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 12 d'abril de 2007>

2.2.- Entitat benèfica no és equiparable a entitat sense ànim de lucre

A l'expedient 82/14 la recurrent al·legava que estava degudament inscrita en el registre de Fundacions de la Generalitat de Catalunya, per la qual cosa gaudia de personalitat jurídica pròpia i es troba acollida al règim especial del Títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge, i que segons l'ordenança fiscal està exempta de la taxa per ser una entitat benèfica que utilitza els guals per a aprofitaments relacionats directament amb les seves finalitats benèfiques.

El Consell va proposar desestimar basant-se que: *<L'Ordenança fiscal 3.10 vigent en 2013 invocada per la recurrent declara exemptes en el seu article 5.b) a les entitats benèfiques, pels aprofitaments directament relacionats amb les seves finalitats benèfiques. Les entitats benèfiques eren una categoria d'institucions regulades legalment en una normativa centenària, el reconeixement de la qual exigia una especial declaració administrativa i la subjecció a un específic règim de control. En tot cas, s'ha de precisar que la qualificació d'entitat benèfica no era legalment equiparable a la d'entitat sense ànim de lucre ni es basava en una mera classificació informal de la utilitat de les activitats de l'entitat en relació amb el bé comú en general. La recurrent no justifica haver obtingut la declaració d'entitat benèfica ni tampoc haver-se subjectat al règim propi d'aquestes entitats. Pel contrari, al·lega complir els requisits establerts en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge.*

Tampoc pot acollir-se al Títol II de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge, ja que aquest Títol, en el seu Capítol III, "Tributos Locales" i en el seu únic article, el 15, deixa ben clar que les entitats acollides a dita Llei només estaran exemptes de l'impost municipal sobre béns immobles i de l'impost municipal sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, quan es reuneixin determinats requisits, però res es diu de la resta d'impost municipals ni de les taxes sense que d'altra banda en matèria fiscal sigui possible una interpretació analogia de la norma.

En conseqüència hem de concloure que la UIC no està exempta de la taxa per l'aprofitament especial del domini públic municipal, mitjançant guals>

3.- Falta de notificació de la liquidació si s'acompanya a la llicència sense complir altres requisits

A l'expedient 362/13 el recurrent al·lega la improcedència de la providència de constreyniment per falta de notificació de la liquidació.

El Consell va estimar aquesta petició ja que va considerar que perquè la notificació de la liquidació sigui vàlida, no és suficient fer constar en la notificació de la resolució de

concessió de la llicència, la frase genèrica de “*Amb aquesta notificació s’adjunta la liquidació corresponent que haurà de pagar com a condició prèvia a la utilització del gual*”, o la de “*Amb aquesta notificació s’adjunta, si s’escau, la liquidació corresponent que haurà de pagar com a condició prèvia a la utilització del gual*”, textos que figuraven en les resolucions de concessió de llicència, sinó que, per perfeccionar la correcta liquidació s’ha de signar el duplicat de la notificació i el duplicat de la liquidació.

4.- Fet imposable per efectivitat d’ús

Constitueix el fet imposable d’aquesta taxa, la utilització privativa o l’aprofitament especial del domini públic municipal. A tal efecte, s’ha de partir de la dada, reiteradament ressaltada per aquest Consell, segons la qual, tal i com es desprèn del que disposa l’art. 20.1.A) del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL), el que es decidís per a l’exacció de les taxes per la utilització privativa o l’aprofitament especial del domini públic local no és l’atorgament de la llicència sinó l’efectivitat de dita utilització a aprofitament. En el mateix sentit es pronuncia l’Ordenança fiscal 3.10 reguladora de les taxes per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d’altres serveis, d’acord amb la qual, constitueix el fet imposable “*la utilització privativa o l’aprofitament especial del domini públic municipal*” (art. 2), sent els seus subjectes passius, en concepte de contribuents, qui “*gaudeixin, utilitzin o aprofitin especialment o privativament el domini públic Municipal*” (art. 4.1), meritant-se la taxa “*en el moment que s’inicia la utilització privativa o l’aprofitament especial del domini públic municipal*” (art. 6.1).

Tot això comporta dues conseqüències de signe diferent. D’una banda, la taxa es meritirà sempre que existeixi utilització privativa o ús especial del domini públic, encara que la llicència no s’hagi atorgat i sense perjudici de les conseqüències que puguin derivar-se del fet que la utilització privativa o l’aprofitament especial es realitzi sense la corresponent habilitació. I, inversament, el mer fet de l’atorgament de la llicència no genera, sense més ni més, l’obligació de satisfer la taxa si no va seguit de l’efectivitat de l’ús autoritzat.

A l’expedient 143/13, l’entitat recurrent sol·licita l’anul·lació de la providència de constrenyiment impugnada, al·legant que durant el període a què la mateixa es refereix –des de l’01-09-2011 al 31-12-2011- no va ocupar la via pública ja que no va tenir coneixement de la concessió de la llicència fins el 7 d’octubre de 2011 i una vegada va haver comprovat que la llicència només era per 4 taules, va sol·licitar el 28 d’octubre de 2011, una nova llicència.

Malgrat que no havia estat al·legat per l’entitat recurrent, de l’examen de la documentació incorporada a l’expedient així com de la consulta de les bases de dades de l’Ajuntament resulta que la liquidació recorreguda no va ser notificada a la recurrent i en conseqüència, i d’acord amb el que disposa la lletra c) de l’art. 167.3 de la LGT, hauria de procedir-se a l’anul·lació de la providència de constrenyiment impugnada.

Constatada la nul·litat de ple dret de la providència de constrenyiment, la qüestió que es va plantejar va ser la de si s’havia de practicar una nova liquidació pel període 1 de setembre a 31 de desembre de 2011, ja que, la recurrent al·legava que, durant aquest període, no havia ocupat la via pública. El Consell va estimar el recurs, al considerar que, *<el Districte, per*

defensar la procedència de l'exacció de la taxa, es basa exclusivament, en el fet de l'atorgament de l'esmentada llicència, però sense invocar ni acreditar l'efectivitat de l'ús especial o privatiu del domini públic efectuat per la recurrent. I, en aquest sentit, si bé l'art. 105.1 de la LGT estableix que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", s'ha de portar a col·lació que, entre altres, la STS de 29 de març de 1996 (RJ1996\2742) assenyala, en el seu fonament de dret segon, que "la presunción "iuris tantum" de legalidad de los actos administrativos tributarios no puede conducir a que, en todo caso, y forzosamente, sea el administrado afectado por dichas decisiones quien se vea obligado, siempre, a demostrar la inviabilidad de los indicios en que se funda la presunción, pues la jurisprudencia ha modulado tal exigencia en el sentido de excluir de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume">

A l'expedient 167/13, la recurrent al·legava que en virtut de sentència de desnonament i aute d'execució havia estat desnonada del local on exercia l'activitat de bar, i consegüentment va deixar, no només l'activitat de bar, sinó també l'annexa corresponent a l'aprofitament del domini públic mitjançant vetlladors en la via pública, per la qual cosa resultava improcedent la via de constrenyiment seguida per l'Ajuntament.

El Consell va requerir a la recurrent perquè acredités el desnonament manifestat en el seu escrit, sense que una vegada transcorregut el termini, la reclamant aportés documentació o prova relativa a l'al·legat desnonament.

Si bé la recurrent no aporta cap document justificatiu de les seves manifestacions, de l'examen de les bases de dades municipals es va tenir coneixement que en data 26 de juliol de 2013 va tenir entrada en el registre d'entrades de la Corporació Municipal la sol·licitud de traspàs de l'esmentat local a favor de ELF, que pogués estar exercint l'activitat com menys des del dia 6 de gener de 2012, a la vista de l'acta LA32637, aixecada per la Guàrdia Urbana i en la qual es fa constar que s'està exercint l'activitat sense tenir la corresponent llicència, estant present el titular de la mateixa, el Sr. ELF. Les inspeccions de la Guàrdia Urbana es van repetir el 30 de març de 2012, en presència una altra vegada del titular Sr. LF, qui novament va manifestar que no disposava de la corresponent llicència d'activitat.

Si bé no va ser possible verificar la data concreta en la qual la recurrent va deixar de realitzar el fet imposable, les actuacions relatades de la Guàrdia Urbana, acrediten que, com menys, des del 6 de gener de 2012, en el local objecte de la llicència i sense ocupar la via pública, exerceix l'activitat persona diferent a la recurrent. En conseqüència, a partir d'aquesta data no es va meritjar la taxa per aprofitament de la via pública al no existir fet imposable.

Preus públics per la prestació del servei de recollida de residus comercials

1.- Obligat al pagament: titular de l'activitat

De conformitat amb l'art. 3 de la normativa reguladora dels preus públics de recollida de residus comercials i industrials, l'obligat al pagament és el titular de l'activitat generadora del residu que resulti beneficiat per la prestació municipal, en informe de 23 de juny de 2014 (exp. 196/14) es declara la nul·litat de la liquidació girada a una mercantil quan ja havia causat baixa en l'activitat que anteriorment realitzava.

2.- Notificació individual de l'alta

2.1.- Nul·litat del constreyniment per haver-se notificat col·lectivament la liquidació sense prèvia notificació individualitzada corresponent a l'alta

Així es declara en informe de 3 de setembre de 2014 (exp. 94/14), amb base a l'article 167.3, c) LGT.

2.2.- Notificació mitjançant citació per a compareixença. Suficiència, per incompliment del deure de notificar el canvi de domicili

<L'article 48 de la Llei general tributària estableix que els obligats tributaris hauran de comunicar el seu domicili fiscal i el canvi del mateix a l'Administració tributària que correspongui, en la forma i termes que s'estableixen reglamentàriament. El canvi de domicili fiscal no produirà efectes davant l'Administració fins que es compleixi amb aquest deure de comunicació, però això no impedirà que, conforme a l'establert reglamentàriament, els procediments se s'hagin iniciat d'ofici abans de la comunicació d'aquest canvi, puguin continuar tramitant-se pel òrgan corresponent en el domicili inicial, sempre que les notificacions derivades dels referits procediments es realitzin d'acord amb el que preveu l'art. 110 d'aquesta Llei.

En aquest sentit es pronuncia l'Ordenança fiscal general, que estableix que els obligats tributaris han de comunicar mitjançant declaració expressa a l'Administració tributària municipal, tant el seu domicili fiscal com el canvis que es produeixen. I afegeix que la declaració de canvi de domicili a altres efectes administratius, com pot ser el padró d'habitants, no substituirà la declaració expressa de canvi de domicili fiscal.

Així ho ha declarat la sentència del Tribunal Suprem de 9 d'octubre de 2001, que postula com a doctrina legal que: "(...)3º.-El sujeto pasivo tiene el deber legal de presentar declaración tributaria expresa de cambio de domicilio, poniendo en conocimiento de la Administración tributaria esa circunstancia. 4º.-El incumplimiento por el sujeto pasivo del deber legal de presentar declaración tributaria expresa de cambio de domicilio determina que tal cambio de domicilio no surta efectos ante la Administración Tributaria. 5º.-El cambio de domicilio declarado a otros efectos administrativos (sea el padrón de habitantes u otro registro administrativo) o el cambio de domicilio declarado a los efectos de un tributo concreto, con ocasión de presentar declaración tributaria del mismo, no sustituye la declaración tributaria expresa de cambio de domicilio fiscal. 6º.-La Administración puede, aunque no tiene obligación legal alguna, rectificar el

domicilio del sujeto pasivo mediante la comprobación pertinente. 7º.-Intentada la notificación por la Administración Tributaria, de acuerdo con los requisitos prevenidos legalmente (actualmente art. 105 LGT), en el domicilio fiscal declarado expresamente por el sujeto pasivo y, en el caso de que no haya podido practicarse, dejando de todo ello constancia en el expediente administrativo, es procedente efectuar la notificación edictal sustitutoria en la forma prevenida por la Ley, sin que la Administración tenga obligación alguna de localizar otro domicilio distinto al declarado expresamente, pues si el sujeto pasivo cambió de domicilio debió presentar declaración tributaria expresa poniendo en conocimiento de la Administración ese hecho y, si no lo hizo, dicho cambio de domicilio no surtió efectos ante la Administración, siendo correcta la notificación edictal sustitutoria efectuada”.

En aquest mateix sentit, la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, de 10 de març de 2011, estableix: “No tiene la Administración la obligación de llevar a efecto una comprobación para modificar el domicilio fiscal y conforme a dichos preceptos legales, en el supuesto en que el sujeto pasivo no comunique el cambio de domicilio fiscal, éste no surte efectos frente a la Administración, todo ello conforme a los pronunciamientos de la STS de 9 de octubre de 2001 , dictada en recurso de casación en interés de Ley número 4489/2000 , por lo que hay que concluir en la eficacia de cuantos actos fueron intentados en el domicilio fiscal de la recurrente” ... “Y la Administración puede rectificar el domicilio fiscal o fijarlo primariamente previa la pertinente comprobación, pero no tiene, en principio, ningún deber u obligación de hacerlo, de entrada, ya que dicha carga recae normativamente sobre el sujeto pasivo”

D’acord amb el que s’ha exposat, no consta que la recurrent hagi declarat de forma expressa el canvi de domicili fins al 23 de setembre de 2013. Per tant, els intents de notificació realitzats per l’Administració en el domicili del que tenia constància s’han de considerar vàlids a tots els efectes, ja que la seva pràctica s’ajusta al règim de notificacions legalment establert, articles 109 a 112 de la Llei general tributària.

En definitiva, la notificació per edictes era suficient per fer arribar a la recurrent els actes dictats davant la impossibilitat de fer entrega personal per causes alienes a l’Administració, de conformitat amb l’article 112 de la Llei general tributària, (article 105 anterior LGT) que preveu que quan no sigui possible efectuar la notificació a l’interessat o al seu representant per causes no imputables a l’Administració tributària, s’haurà de constar aquesta circumstància dels intents de notificació, disposant la legalitat de les notificacions fetes per mitjà d’anuncis per a la compareixença, com s’ha realitzat per l’Ajuntament.>

(Informe de 27 d’octubre de 2014, exp. 197/14)

1.- Despeses d'urbanització

A l'expedient 99/13, en matèria de gestió i càrregues urbanístiques derivades del Pla Especial d'Infraestructures, el Consell Tributari, després de posar de manifest que no té competència per a dictaminar temes urbanístics, assenyala que la seva intervenció es limita als aspectes de l'actuació municipal relacionats amb el procediment executiu de recaptació, és a dir, la liquidació notificada en forma, l'inici del procediment per òrgan competent, l'aplicació dels recàrrecs procedents i la conformitat a dret de les actuacions executives. Per aquest motiu, és competent per analitzar la procedència de la provisió de constrenyiment impugnada, la qual cosa comporta l'examen de dues qüestions: d'una part, les facultats d'una societat anònima com és 22@bcn, SA –que, en la data en que va emetre la liquidació, era una societat privada municipal participada en la seva integritat per l'Ajuntament de Barcelona- per girar liquidació d'un ingrés de dret públic i, de l'altra, si aquesta societat pot acudir al procediment administratiu d'execució per cobrar el deute o bé ha de recórrer als tribunals de la jurisdicció ordinària, atès que es tracta d'una societat mercantil.

En relació a la primera de les qüestions plantejades, es conclou que no es pot considerar vàlida la liquidació practicada per 22@bcn, SA, qualificada com “requeriment”, ja que l'emissió d'una liquidació i a la seva notificació s'han d'efectuar per l'òrgan competent mitjançant els corresponents procediments administratius, amb indicació, en tot cas, dels recursos pertinents. I, correlativament, que tampoc és correcte que 22@bcn, SA recorri a l'Institut Municipal d'Hisenda pel cobrament dels deutes en període executiu ja que ha de ser l'òrgan públic que liquidi i practiqui la notificació qui, si escau, haurà d'acudir al procediment de constrenyiment per obtenir el seu import, en el supòsit d'impagament per part del titular.

També en matèria de despeses d'urbanització, als expedients 315/13, 78/14, 79/14 i 80/14, es reitera la manca de competència del Consell Tributari per a dictaminar temes urbanístics, tot manifestant que la seva intervenció es limita als aspectes de l'actuació municipal relacionats amb el procediment executiu de recaptació, és a dir, la liquidació notificada en forma, l'inici del procediment per òrgan competent, l'aplicació dels recàrrecs procedents i la conformitat a dret de les actuacions executives.

En els casos plantejats en els esmentats expedients es recorren diligències d'embargament i es constata que l'entitat que va dictar els actes de liquidació es incompetent, la qual cosa comporta la nul·litat de la liquidació que ha donat lloc al procediment de constrenyiment. Aquesta manca de competència deriva del fet que l'entitat que va dictar la liquidació –Bagur, SA- és una societat privada municipal participada en la seva integritat per l'Ajuntament de Barcelona, els estatuts de la qual no regulen que pugui liquidar ingressos de dret públic. En aquest sentit, s'affirma que les societats de capital local poden rebre l'encomana material del planejament i la gestió local sobre urbanisme i, fins i tot, realitzar actes de disposició, però no poden dictar actes o resolucions de caràcter jurídic-administratiu que, per la seva naturalesa, queden reservats a l'òrgan competent de l'ens local.

Per tant, les liquidacions practicades per Bagur, SA s'han de considerar invàlides. I, correlativament, no es considera correcte que Bagur, SA recorri a l'Institut Municipal d'Hisenda pel cobrament dels deutes derivats d'aquelles liquidacions, ja que ha de ser l'òrgan públic competent per a liquidar i practicar la notificació el que, en el seu cas, ha d'acudir al procediment de constrenyiment per obtenir el seu import en cas d'impagament pel particular notificat.

També en matèria de despeses urbanístiques, a l'expedient 181/14 es proposa l'anul·lació del deute com a conseqüència de la notificació de la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 27 de febrer de 2014 que va confirmar la sentència núm. 76, de 18 de març de 2011, del Jutjat Contenciós-Administratiu núm. 6 de Barcelona, que, a la seva vegada, va anul·lar l'acord de la Comissió de govern de l'Ajuntament de Barcelona que aprovà definitivament el projecte de reparcel·lació del polígon d'actuació urbanística del pla de millora urbana de determinades finques situades al carrer Arc del Teatre i al carrer Lancaster.

2.- Multes coercitives

Als expedients 330/13 i 211/14, el Consell Tributari proposa la desestimació dels recursos interposats contra sengles provisions de constrenyiment dictades per la manca de pagament en període voluntari de sengles multes coercitives, tot assenyalant que, si bé no pot dictaminar sobre l'abast substantiu que fonamenta la imposició de les dites multes coercitives, si que pot fer-ho sobre la procedència del procediment de recaptació en via executiva. En els casos plantejats, es constata que no concorre cap dels motius taxats d'oposició a les provisions de constrenyiment previstos a l'art. 167.3 de la Llei 58/2003, general tributària.

3.- Terceria de domini

A l'expedient 252/14, el Consell Tributari, després de fer referència a diverses sentències del Tribunal Suprem en matèria de terceria de domini i d'analitzar les circumstàncies del cas, estima la reclamació de terceria de domini interposada pel recurrent tot posant de manifest, amb base en la teoria del títol i del mode, que el recurrent ja era titular del vehicle abans de la data de l'embargament.

4.- Informes

Durant l'exercici 2014 el Consell Tributari ha formulat 10 informes a sol·licitud dels òrgans municipals competents.

4.1.- Informes sobre els projectes d'Ordenances fiscals

Constitueixen els informes preceptius del Consell Tributari, en virtut del que disposa l'article 2.1.b) del seu Reglament Orgànic, sobre els projectes d'Ordenances fiscals per a l'any 2014 (exps. 434/13, 1/14, 101/14, 102/14, 192/14, 194/14, 213/14 y 297/14), en tots ells es formulen les consideracions que susciten les principals qüestions

plantejades, relatives especialment a les modificacions introduïdes respecte de les Ordenances vigents.

L'examen de les Ordenances fiscals i dels preus públics que realitza el Consell es limita a l'anàlisi jurídica dels textos normatius que es sotmeten a informe, restant fora de la seva competència l'estudi de l'expedient administratiu i dels preceptius informes tecnicoeconòmics.

4.2.- Ordenança fiscal 3.3. Taxes per serveis urbanístics

En relació a l'Ordenança fiscal 3.3, taxes per serveis urbanístics, el Consell Tributari a l'expedient 153/4 emet el següent informe:

“...Tal com s'indica a la Memòria, les modificacions que es proposen obeeixen a una doble motivació: en primer lloc per incorporar les modificacions ja proposades per a l'any 2013 a l'exercici 2014 i en segon lloc com a novetat per al vigent exercici 2014, per la necessitat d'adaptar l'Ordenança fiscal a la nova regulació de l'Ordenança reguladora dels procediments d'intervenció municipal en les obres de les Entitats Col·laboradores de l'Administració (ECAS).

A/ En relació a les modificacions que van ser informades per a l'any 2013, es reproduïxen, a continuació, les observacions ja formulades aplicables també per a l'any 2014 atès que en les modificacions que es proposen per aquest exercici no s'observa l'aplicació de la modificació proposada per aquest Consell que aleshores es va invocar.

Les modificacions proposades responen a l'adaptació de l'Ordenança a les novetats legislatives i normatives, introduïdes per la Llei 2/2011, de 4 de març, d'Economia Sostenible, i a l'adequació a l'Ordenança municipal reguladora dels procediments d'intervenció municipal a les obres (ORPIMO) que va entrar en vigor l'1 d'octubre de 2011, així com altres modificacions destinades a rectificacions d'errors, raons d'estil, i racionalització sistemàtica de l'Ordenança. En aquest sentit, i coincidint amb l'informe de la Direcció de Serveis d'Actuació Urbanística, les informem favorablement.

Tanmateix fem el suggeriment que a continuació passem a exposar:

L'article 8è. 3. de la proposta manté la següent redacció: “En els supòsits de desistiment de la petició, caducitat del procediment o denegació de la llicència sol·licitada, es procedirà a la devolució de l'import ingressat per la taxa.”.

El suggeriment que formulem fa referència exclusivament als supòsits de denegació de la sol·licitud de llicència.

Aquesta redacció fou introduïda per primer cop a l'Ordenança de l'exercici 2010, es suposa que per donar compliment a la jurisprudència del Tribunal Suprem continguda en sentència de 19 de gener de 2000, la qual assenyalava, entre d'altres, que per a la meritació de la taxa no només és fonamental que s'hagi realitzat l'activitat administrativa que constitueix el fet imposable, sinó també que aquesta activitat finalitzi amb un acte en el qual s'accedeixi a les pretensions del sol·licitant, concloent que no és procedent el seu cobrament en els casos en els quals la llicència sigui denegada.

Tanmateix, la recent sentència del mateix Tribunal Suprem de 5 de febrer de 2010 diu que “esta Sala entiende, superando concepciones anteriores como la mantenida por la sentencia citada de 19 de enero de 2000 y las que la recurrente

invoca (8 de julio de 1996, 18 de diciembre de 1995 y 11 de febrero de 2005) que no es aceptable, como ha puesto de manifiesto la doctrina más reciente, exigir la concurrencia de un beneficio particular para el contribuyente, en el sentido de que se satisfagan las pretensiones ejercitadas al instar la puesta en marcha de la actividad administrativa de que se trata,” arribant el Tribunal Suprem a la següent conclusió: “En cambio, si el servicio o actividad municipal solicitados por el interesado se desarrollan efectivamente y se refieren a él, le afectan o benefician de un modo particular; es jurídicamente irrelevante que el resultado final de dichos servicio o actividad sea, o no, favorables a sus pretensiones, ya que en todo caso se habrá realizado el elemento objeto del hecho imponible de esta clase de tasas.”

És en compliment d'aquesta doctrina del Tribunal Suprem, que modifica expressament l'anterior, que proposem que a l'article 8è.3 de l'Ordenança es supprimeixi la devolució de la taxa en els supòsits de denegació de la llicència.

B/ Pel que fa a les noves modificacions proposades per a l'any 2014, l'article 2, paràgraf 1.1, lletra c) que recull com a fet imposable la tramitació d'informes d'idoneïtat tècnica, s'informa favorablement el contingut de l'Ordenança fiscal, amb els comentaris i les excepcions que s'exposen tot seguit:

Al primer paràgraf de l'article 2.2, a fi d'aquesta mateixa claredat expositiva, pot ser recomanable afegir després de “no estaran subjectes a aquesta taxa” l'expressió “pel seu règim jurídic d'assabentat”.

Quant a les tarifes que, com s'assenyala a la Memòria, s'adaptin terminològicament a la nova Ordenança reguladora dels procediments d'intervenció municipal en les obres, s'observen variacions de les diferents quotes que provenen, segons s'indica a la Memòria, de descomptar l'import de l'informe d'idoneïtat tècnica ja abonat pel ciutadà abans de sol·licitar la intervenció municipal, als efectes d'evitar la doble imposició. No es formula cap observació al respecte per quant el procediment d'obtenció dels esmentats informes no s'incorpora a l'Ordenança fiscal que aquí s'examina, si bé pel que fa al descompte del preu públic abonat a les Entitats de Col·laboració amb l'Administració, és recomanable que a l'Ordenança consti que l'import de les tarifes obeeix als serveis que presta l'Ajuntament, atès que les quantitats que s'abonen a les ECAS són objecte de regulació diferent.

Respecte a l'epígraf IV relatiu a la col·locació de cartells publicitaris visibles des de la via pública, es recomana un nou redactat plenament coincident amb l'article 20.3 lletra s) del TRLHL que estableix la possibilitat d'exigir taxes per a la “instal·lació d'anuncis ocupant terrenys de domini públic local”, redacció legal que el Tribunal Constitucional en data 19 de maig de 2011 va considerar legal donat que l'anterior redacció d'aquest precepte en què sotmetia al gravamen la instal·lació de cartelleres publicitàries en terrenys privats visibles des del domini públic no s'ajustava als principis de legalitat. Recomanació aquesta que es formula perquè, com afirma el Tribunal Constitucional, no és la visió de la publicitat la que constitueix el fet imposable de la taxa, sinó l'ocupació del terreny i en aquest sentit només l'ocupació d'espais públics pot generar el fet imposable d'aquesta taxa. En conseqüència, el Tribunal Constitucional entén que no és legal gravar mitjançant aquesta taxa la instal·lació de cartells publicitaris visibles des de la via pública, per la qual cosa les tarifes que s'estableixin han de ser concordants amb el fet imposable abans esmentat.>

4.3.- La subjecció dels organismes autònoms de l'Ajuntament de Barcelona a les taxes per l'ús privatiu del domini públic municipal

A l'expedient 24/14, la Segona Tinent d'Alcalde de l'Ajuntament de Barcelona, a instàncies de la Direcció de Serveis i Pressupostos de l'Ajuntament de Barcelona tenint present, d'altra banda, una qüestió suscitada pel Departament de Serveis Jurídics del districte de Sant Martí, sol·licita al Consell Tributari que, en virtut de les funcions que té atribuïdes per l'article 47 de la Llei 1/2006, de 13 de març de 2006, de la Carta Municipal de Barcelona, informi sobre, literalment:

"[...] la conveniència de liquidar taxes per l'ús privatiu del domini públic municipal als organismes autònoms de l'Ajuntament de Barcelona."

El Consell Tributari emet el següent informe:

<Preliminar

1. *Tal com es dedueix de la Consulta Sant Martí (18-XII-2013) la qüestió que es planteja al Consell Tributari té el seu origen en la pretesa exempció de la Taxa per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d'altres serveis, establerta per l'Ordenança Fiscal núm. 3.10, per l'existència d'un gual corresponent a l'"Institut Municipal de Mercats de Barcelona".*
2. *Com que l'"Institut Municipal de Mercats de Barcelona" és, de conformitat amb els seus estatuts, un organisme autònom local, i l'Ajuntament de Barcelona té varies entitats d'aquesta mateixa naturalesa, l'Informe sol·licitat a aquest Consell Tributari es pretén que tingui un abast general; és a dir, que es refereixi a la subjecció o no a la taxa indicada de qualsevol dels organismes autònoms de l'Ajuntament de Barcelona.*
3. *A més, convé advertir que, per bé que la sol·licitud d'Informe s'expressa en termes de "conveniència de liquidar taxes per l'ús privatiu del domini públic municipal als organismes autònoms", és clar que la qüestió plantejada no és de lege ferenda, sinó de lege lata; en altres termes, no es tracta aquí de considerar la oportunitat de reformar l'Ordenança Fiscal núm. 3.10, sinó de determinar, si en els termes de la redacció actual d'aquesta ordenança, els organismes autònoms de l'Ajuntament de Barcelona hi estan subjectes.*
4. *Des d'aquesta perspectiva el dubte es suscita concretament a la vista de l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10 que determina que no estan obligats al pagament de la taxa "els organismes de l'Estat, de la Generalitat de Catalunya, de la província de Barcelona i del municipi de Barcelona i les entitats de les quals formi part, per tots els aprofitaments propis dels serveis de comunicacions que explotin directament i per tots aquells que interessin immediatament la seguretat ciutadana o la defensa del territori nacional". Confrontat aquest article amb la possibilitat de comprendre dins l'àmbit de l'expressió "organismes [...] del municipi de Barcelona" els "organismes autònoms" de l'Ajuntament, la conclusió favorable a l'exempció d'aquests de la taxa sembla clara.*
5. *No obstant, aquest Consell Tributari, com s'argumentarà seguidament, no considera que aquesta conclusió sigui possible.*
6. *Per a veure-ho, analitzarem en primer lloc el sentit de l'expressió "organismes [...] del municipi de Barcelona", tot destacant el seu caràcter ambigu,*

especialment quan es consideren les categories establertes en el nostre ordenament per a articular l'anomenada Administració institucional.

7. I en segon lloc examinarem els termes de l'exempció establerta per l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10: la correspondència amb l'article 21.2 del Text Refós de la Llei d'Hisendes Locals, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 2/2004 de 5 de març (en endavant TRLRHL) i el seu significat conforme als criteris d'interpretació de les normes tributaries i a allò que ha senyalat la jurisprudència.

Les categories de l'administració institucional

1. L'entitat que es troba en l'origen d'aquest Informe -l'"Institut Municipal de Mercats de Barcelona"- és una entitat creada per l'Ajuntament de Barcelona que, tal com disposa l'article 1 dels seus Estatuts, com ja hem avançat, "es configura com un organisme autònom local de l'Ajuntament de Barcelona, de conformitat amb la legislació reguladora del règim local i la Carta de Barcelona".
2. D'entitats d'aquest tipus -organismes autònoms- l'Ajuntament de Barcelona en té d'altres: l'Institut Municipal d'Educació, l'Institut Municipal d'Hisenda, l'Institut Municipal d'Informàtica, l'Institut Municipal Fundació Mies van de Röhe, l'Institut Municipal d'Urbanisme, l'Institut Municipal de Persones amb Discapacitat, l'Institut Municipal de Serveis Socials i l'Institut Barcelona Esports.
3. Totes aquestes entitats tenen personalitat jurídica pròpia, distinta de la de l'Ajuntament, plena capacitat jurídica d'obrar i autonomia de gestió per al compliment de les seves finalitats, i són expressions d'una de les categories bàsiques amb la què s'articula l'Administració institucional de l'Ajuntament de Barcelona.
4. L'altra categoria bàsica de l'Administració institucional d'aquest Ajuntament és la de les entitats públiques empresarials en la qual hi estan inclosos l'Institut de Cultura de Barcelona, l'Institut Municipal de Parcs i Jardins de Barcelona i el Patronat Municipal de l'Habitatge.
5. Les entitats públiques empresarials, també tenen personalitat jurídica pròpia, distinta de la de l'Ajuntament, plena capacitat jurídica d'obrar i autonomia de gestió per al compliment de les seves finalitats, amb la particularitat, però, que les distingeix dels organismes autònoms, de que, per bé ser entitats de dret públic, conformen la seva activitat al dret privat.
6. Com és sabut l'Administració institucional, és essencialment Administració instrumental de l'Administració territorial que la crea per al millor compliment dels seus fins i a la qual en resta adscrita: de l'Administració General de l'Estat, de les Comunitats Autònomes i de l'Administració local.
7. Es tracta en realitat d'una xarxa complexa d'entitats que ha anat creixent per a què l'Administració pública corresponent pugui assolir de forma eficaç llurs finalitats específiques.
8. Les categories bàsiques en què s'articula l'Administració institucional que acabem d'indicar (organismes autònoms i entitats públiques empresarials, juntament ara, des de l'any 2006, amb les Agències Estatals de l'Administració General de l'Estat), són la manifestació d'un esforç del legislador per a endreçar la xarxa al·ludida, a la qual s'ha d'afegir la categoria de les societats mercantils.

9. Aquest esforç d'ordenació gravita sobre Llei 6/1997, de 14 d'abril d'Organització i Funcionament de l'Administració General de l'Estat (LOFAGE) la qual subsumeix totes les categories esmentades –llevat, òbviament, de les societats mercantils– en la noció d'“organisme públic” (articles 41 i 43 de la LOFAGE).
10. A l'àmbit local aquest esforç d'ordenació s'observa plenament coordinat amb les categories de la LOFAGE. És cert que l'article 249 del Text Refós de Llei municipal i de règim local de Catalunya, aprovat pel Decret Legislatiu 2/2003, de 28 d'abril, només confronta l'organisme autònom local, dotat sempre de personalitat jurídica separada de l'entitat local que el crea, a la gestió indiferenciada i a les societats mercantils. No obstant, els articles 85 i 85 bis de la Llei 7/1985, de 2 d'abril, Reguladora de les Bases del Règim Local (LRBRL), amb el mateix esforç d'ordenació senyalat, i en paral·lel gairebé explícit a la LOFAGE, disposen com alternatives a la gestió directa dels serveis duta a terme per la pròpia entitat local, els organismes autònoms locals i les entitats públiques empresarials (i per descomptat, les societats mercantils locals de capital íntegrament públic).
11. Finalment el mateix es pot observar quan l'article 45 de la Carta Municipal de Barcelona, aprovada per la Llei 22/1998, de 30 de desembre, recull, entre els modes de gestió directa dels serveis, les formes de gestió funcionalment descentralitzades que comporten la creació d'ens dotats de personalitat jurídica separada de la personalitat jurídica de l'Ajuntament: els organismes autònoms de caràcter administratiu o econòmic, les entitats de dret públic que han d'ajustar llur activitat al dret privat i també les societats mercantils amb capital íntegrament o majoritàriament aportat per l'Ajuntament o per algun dels organismes que s'acaben d'esmentar.
12. Organismes públics com a gènere i organismes autònoms i entitats públiques empresarials com a categories especials, són, doncs conceptes de significat estricte per a l'articulació de l'Administració institucional. Tots refereixen entitats instrumentals de l'Administració, en aquest cas local, que les crea, dotades, però, de personalitat jurídica separada de la d'aquesta.
13. Aquestes dues característiques concurrents (instrumentalitat i personalitat jurídica) fa que la ficció de la personalitat jurídica separada resulti difícil de comprendre, per bé que jurídicament és indiscutible que els organismes públics de qualsevol de les Administracions territorials en sentit estricte (és a dir els organismes autònoms i entitats públiques empresarials d'aquestes), són subjectes jurídics; és a dir centres d'imputació autònoms de relacions jurídiques.
14. Doncs bé, si això és així, l'expressió “organismes [...] del municipi de Barcelona” que conté l'article 5 de l'Ordenança Fiscal 3.10, al igual que les expressions “organismes de l'Estat”, “organismes [...] de la Generalitat de Catalunya”, “organismes [...] de la província de Barcelona” etc., que també s'hi contenen, podria referir-se, per bé que de forma al·lusiva, tant a la categoria més general dels “organismes públics” abans senyalats (és a dir, a la comprensiva de tots els organismes autònoms i entitats públiques empresarials), com als compresos en la categoria més estricta dels “organismes autònoms”. En qualsevol cas, resulta evident que l'expressió “organismes [...] del municipi de Barcelona” és una expressió ambigua, establerta al marge de la categorització consolidada per articular

l'administració institucional, podent, àdhuc, estar desposseïda de significat material.

15. *No obstant és cert que el caràcter instrumental de tots els organismes públics ajudaria a fer explicable que aquests subjectes jurídics, distints de les respectives Administracions territorials que els creen, poguessin gaudir de l'exempció de la taxa per la utilització privativa del domini públic municipal i la prestació d'altres serveis.*
16. *Ara bé si això fos així sorgirien immediatament dues qüestions. La primera, potser fàcil de respondre atès el punt de discrecionalitat que té sempre la normativa tributària, consisteix en esbrinar perquè es tracta d'una mera exempció circumscrita als fets imposables de la Taxa relatiu “[a]ls aprofitaments propis dels serveis de comunicacions que explotin directament i per tots aquells que interessin immediatament la seguretat ciutadana o la defensa del territori nacional”.*
17. *La segona qüestió té resposta més difícil i té una major gravetat: com és possible que una Ordenança Fiscal hagi ampliat els subjectes que poden gaudir d'una exempció de la taxa més enllà d'allò establert per l'article 21.2 del TRLRHL.*
18. *D'això, que ens portarà directament a la resolució de la consulta que ens ha estat plantejada, ens ocupem en el següent apartat.*

L'ampliació subjectiva de l'article 21.2 de la LRHL

1. *Si l'expressió “organismes [...] del municipi de Barcelona” de l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10 la identifiquem, prescindint-ne de la seva ambigüïtat, bé amb la categoria “organismes autònoms” de l'Ajuntament de Barcelona, bé amb la noció més general d’“organismes públic” comprensiva d'aquests, juntament amb les “entitats públiques empresarials” i, quan es tractés dels “organismes [...] de l'Estat”, també contemplats en l'article 5 esmentat, amb les Agències Estatals (ex article 43 e la LOFAGE), aquesta disposició estaria ampliant inequívocament el conjunt de subjectes als quals la LRHL circumscriu el gaudi de l'exempció de les taxes que graven la utilització privativa o l'aprofitament especial del domini públic local.*
2. *En efecte. L'article 21.2 de la LRHL disposa: “El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales no estarán obligadas al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional”.*
3. *La exegesi d'aquest precepte és clara. En primer lloc és un article que estableix una exempció limitada a determinats fets imposables de les taxes que poden gravar la utilització privativa o aprofitament especial del domini públic local. En segon lloc és un article que fixa una exempció que només beneficia a l'Estat, a les comunitats autònomes i a les entitats locals però en cap cas a la variada multitud de subjectes que integren l'Administració institucional vinculada a cadascuna d'aquestes Administracions territorials.*
4. *Si això és així, aleshores l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10, que és el corresponen a l'article 21.2 de la LRHL citat, ha de ser sotmès a una interpretació reductora, que desactivi la possibilitat d'ampliar el seu abast, més allà dels subjectes compresos per l'article 21.2 de la LRHL.*

5. La raó no és difícil d'endevinar i es troba, bàsicament, a l'article 8 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributaria (LGT) que indica les matèries per a les quals existeix reserva de Llei formal, entre les que s'hi compta, a la lletra d), l'establiment, modificació, supressió i pròrroga de les exempcions, reduccions bonificacions, deduccions i demés beneficis o incentius fiscals. A més, confirma la necessitat d'acotar l'àmbit subjectiu de l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10 la norma interpretativa que prohibeix l'analogia establerta a l'article 14 de la LGT -no s'admetrà l'analogia per a estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i dels demés beneficis o incentius fiscals- i que en aquest cas afecta directament a l'article 21.2 de la LRHL.
6. El mateix es podria dir si, en lloc de fixar-nos en la LGT, atenguéssim allò que disposen els articles 97 i 3.4 de l'Ordenança Fiscal General vigent, que recullen respectivament els principis de reserva de llei formal en matèria d'exempcions i d'interpretació estricta.
7. Entenem que és per una raó similar, de respecte al principi de reserva de llei tributària, que en la Consulta Sant Martí (18-XII-2013), quan de forma merament informativa senyala les raons que poden haver per a qualsevol de les interpretacions que considera possibles de l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10 (la que beneficiï als organismes autònoms i la que no ho faci) senyala que un dels motius per a donar empara a una interpretació com la que aquí estem senyalant rau en el fet que en el nostre ordenament ara ja no existeix una disposició com la continguda en l'article 3 del Règim Especial pel Municipi de Barcelona aprovat pel decret 1166/1960, de 15 de juny, el qual establia: "1. Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico-jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las leyes y, especialmente, disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prelación de créditos y demás que correspondan a la Corporación municipal".
8. En aquest context, és clar que els organismes autònoms (rectius, en la terminologia d'aleshores, les Entidades municipales autónomas) gaudien de totes les exempcions i bonificacions dels que gaudís l'Ajuntament. I és que una llei així ho establia, explicitant àdhuc la causa en la pròpia norma: la instrumentalitat de l'entitat, pesava més que la personalitat jurídica separada.

Jurisprudència

1. Aquesta interpretació de l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10, conforme a la qual ni els organismes autònoms en particular ni els organismes públics en general poden gaudir de l'exempció indicada de la taxa que ens ocupa, resulta coherent amb les resolucions adoptades pels tribunals de justícia en les poques ocasions en han tingut la oportunitat de pronunciar-se sobre aquesta mena d'exempcions.
2. Vegem com exemples el què disposaren la sentència del TSJ Madrid de 13 de setembre de 2002 i la sentència del TSJ Cat. de 12 d'abril de 2007.
3. La primera d'aquestes sentències senzillament recorda l'impossibilitat d'estendre, com venim dient, l'àmbit subjectiu del benefici tributari de l'article 21.2 del TRLRHL, que dona cobertura a l'article 5 de l'Ordenança Fiscal núm. 3.10, a un organisme públic de l'Estat -concretament a una entitat pública

empresarial, com ho era aleshores Correos y Telégrafos-, tot recordant a més que l'article del TRLRHL prové de la modificació produïda per l'article 66 de la Llei 25/1998, de 13 de juliol, de modificació del Règim Legal de les Taxes Estatals i Locals i de Reordenació de las Prestacions Patrimonials.

4. La sentència del TSJCat. de 12 d'abril de 2007, seguint aquesta darrera del TSJMadrid, torna a confirmar l'estricta àmbit subjectiu de l'article 21.2 del TRLRHL davant de la pretensió del aleshores existent Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea de que, ignorant la personalitat jurídica separada de la de l'Estat de la que gaudia, fos beneficiari de l'exempció contemplada en aquest article.

Informe Serveis Jurídics (17-III-2011)

1. A fi de poder disposar d'altres elements per a l'anàlisi, a l'expedient figura, subministrat per la Direcció de Serveis i Pressupostos de l'Ajuntament de Barcelona, l'anomenat "Informe aclaratori relatiu a l'exigibilitat del pagament de l'Impost sobre Construccions, Obres i Instal·lacions per part de l'Ajuntament de Barcelona al Patronat Municipal d'Habitatge", elaborat per la Direcció de Serveis Jurídics de l'Ajuntament de Barcelona amb data 17 de març de 2011.
2. Aquest material és certament valuós, perquè, no obstant referir-se a un supòsit distint, no fa altra cosa que proclamar el respecte al principi de reserva de llei formal tributària, como aquí venim sostenint.
3. En efecte, aquest Informe Serveis Jurídics (17-III-2011) confirma la conclusió d'un altre Informe anterior de 14-XII-2010 relatiu a la subjecció a l'Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres (ICIO) per les obres de construcció d'habitatges dutes a terme pel Patronat Municipal d'Habitatge –una entitat pública empresarial de l'Ajuntament de Barcelona, com abans hem vist.
4. Doncs bé, d'una banda aquest nou Informe (aclaratori) dels Serveis Jurídics (17-III-2011) adverteix de la necessitat de no estendre les conclusions extretes per l'Informe inicial a d'altres supòsits de subjecció dels organismes públics als tributs municipals, atès que el cas examinat originàriament era el problema de la relació entre la subjecció a l'ICIO i l'obligació o no d'obtenir la llicència urbanística corresponent.
5. Però d'una altra banda, i a la vista que l'article 3 del Règim Especial pel Municipi de Barcelona aprovat pel decret 1166/1960, de 15 de juny, que abans hem considerat, fou derogat, s'afirma: "En qualsevol cas, la situació que es planteja a partir d'ara és que no resulta possible trobar al nostre ordenament jurídic un suport normatiu clar a favor de la no exigibilitat de tributs de l'Ajuntament als seus ens instrumentals, incloent tant les societats mercantils, com les entitats públiques empresarials". En definitiva, la mateixa referència al principi de reserva de llei formal, que dona suport a la nostra conclusió.

El problema del caràcter "auto-referencial" de les obligacions tributàries municipals dels organismes públics.

1. No obstant tot allò que hem considerat fins aquí, en ocasions s'ha sostingut que no és possible sotmetre a tributació local els organismes públics (àdhuc les societats mercantils unipersonals) vinculats a la mateixa Administració local creditora dels tributs, ja que en el fons es tractaria d'exigir una "auto-obligació", d'altra banda impossible de fer complir pel seu caràcter "auto-referencial".

2. *La raó d'això, creiem que es troba situada en un terreny pràctic i no en el terreny substantiu, doncs per tot allò que hem dit fins aquí sembla que no és possible afirmar que els organismes públics de qualsevol Administració territorial que utilitzin privativament o aprofitin especialment el domini públic d'un determinat municipi no estiguin subjectes a la taxa corresponent d'aquest municipi.*
3. *En la defensa de la impossibilitat de sotmetre a la tributació local d'un municipi tots els ens instrumentals del propi municipi potser hi hagi anticipada la mateixa prevenció que està en la base de la limitació de l'abast de la regla de legitimació general de l'article 19.1.g) de la LJCA efectuada per l'article 20 c) de la mateixa, i conforme al qual no poden deduir recurs contenciós administratiu contra l'activitat d'una Administració pública les entitats de dret públic que siguin dependents o estiguin vinculades a l'Estat, les Comunitats Autònomes o les Entitats locals, respecte de l'activitat de la Administració de la qual depenguin, llevat que la llei les hagi dotat d'un estatut específic d'autonomia respecte de la dita Administració.*
4. *Ara bé negar la possibilitat de sotmetre a la tributació local les entitats dotades de personalitat jurídica del propi municipi seria el mateix que ignorar la rellevància organitzativa, patrimonial, contractual i pressupostària que tenen aquestes entitats instrumentals davant de la pròpia Administració que les ha creat i reconegut; rellevància que no només no els impedeix establir relacions jurídiques amb ella, sinó també materialitzar-les amb els fluxos monetaris que corresponguin.*
5. *És, doncs, en el marc d'aquestes relacions, que es caracteritzen com relacions de tutela, on s'haurien de resoldre les eventuais discrepàncies que poguessin sorgir a l'hora de satisfer els organismes públics (àdhuc les societats mercantils íntegrament participades, per bé que aquestes semblen que no hagin de patir la limitació de l'article 20.g) de la LJCA) la taxa que aquí ens ha ocupat, i probablement qualsevol altra discrepància sobre qualsevol altre tribut degut per aquests a l'Administració local que els ha creat. Res estrany d'altra banda quan l'Administració territorial i els seus ens instrumentals han de resoldre qualsevol mena de conflicte que sorgeix entre ells i aquella en el marc de la relació de tutela que les vincula.*
6. *Però és que a més no està dit que les limitacions que analògicament es deriven de la limitació de la legitimació processal indicada, hagin d'aplicar-se també quan la qüestió suscitada entre l'ens instrumental i l'Administració local que l'ha creat estigui fora de les finalitats específiques perseguides amb l'estructura instrumental (subjectiva) establerta, com podria ser el cas de les relacions tributàries que corresponguin>*

Expedients tramitats. Any 2014

Total expedients	466
Recursos	452
Queixes	4
Informes	10

Recursos

Estimats	81
Conformatat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	30
Conformatat amb el Districte de l'Eixample	8
Conformatat amb Hàbitat Urbà	3
Disconformatat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	36
Disconformatat amb el Districte de l'Eixample	4

Estimats en part	75
Conformatat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	50
Conformatat amb el Districte de Gràcia	1
Conformatat amb Hàbitat Urbà	1
Disconformatat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	19
Disconformatat amb el Districte de l'Eixample	2
Disconformatat amb el Districte de Gràcia	1
Disconformatat amb Hàbitat Urbà	1

Desestimats	251
Conformatat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	222
Conformatat amb el Districte de l'Eixample	2
Conformatat amb el Districte de Gràcia	4
Conformatat amb el Districte de Sant Martí	1
Conformatat amb Hàbitat Urbà	6
Disconformatat amb l'Institut Municipal d'Hisenda	12
Disconformatat amb el Districte de l'Eixample	1
Disconformatat amb el Districte de Sarrià - Sant Gervasi	2
Disconformatat amb Hàbitat Urbà	1

Abstenció per cosa jutjada	2
-----------------------------------	----------

Declarats inadmissibles	37
--------------------------------	-----------

Retornats per incompetència del Consell o per defectes formals	6
---	----------

Queixes

Estimades en part	2
Declarades inadmissibles	2

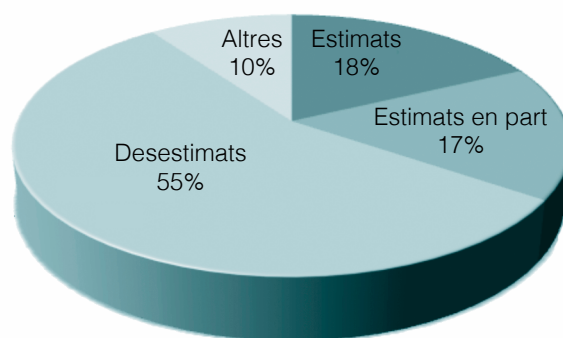
Classificació per conceptes

	2010	2011	2012	2013	2014
1.1. Impost sobre béns immobles	40	108	34	46	62
1.2. Impost sobre vehicles de tracció mecànica	66	9	1	16	15
1.3. Impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana	107	84	72	131	222
1.4. Impost sobre activitats econòmiques	14	6	17	24	44
2.1. Impost sobre construccions, instal·lacions i obres	11	15	21	17	22
3.3. Taxes per serveis urbanístics	-	-	3	3	5
3.10. Taxes per utilització privativa del domini públic i prestació d'altres serveis	17	32	8	16	22
3.16. Taxes per utilització privativa o aprofitament especial del domini públic a favor d'empreses de telefonia mòbil	-	-	10	5	1
4. Preus públics per recollida de residus comercials	2	12	20	30	44
5. Altres assumptes	16	17	13	16	19
Totals	273	283	199	304	456

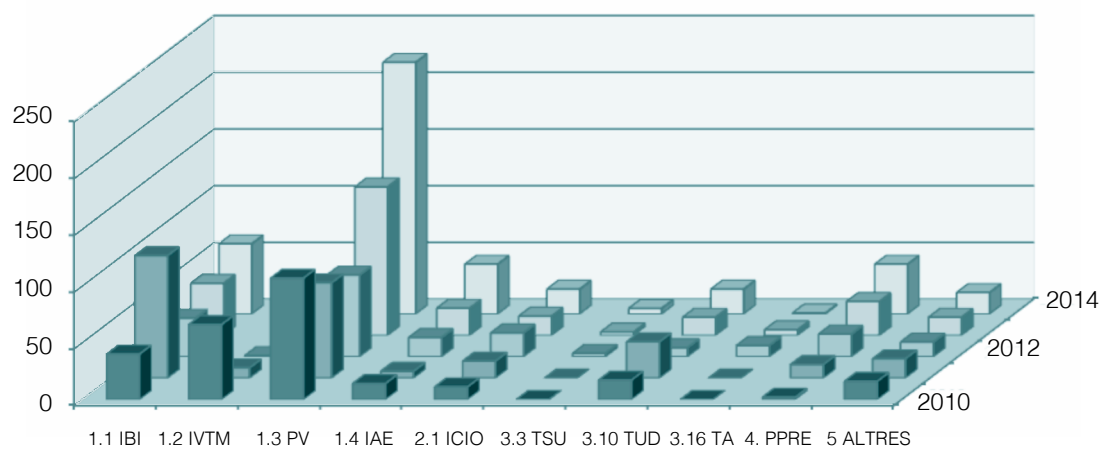
ANNEX III

Gràfics

Recursos dictaminats



Comparatiu per conceptes



Total recursos

